

VALENTINYI NÁNDOR:

A vállalati értékelések, leírások és tartalékok kérdése, különös tekintettel a társulati adótörvény által teremtetett helyzetre.

Kolozsvár, 1943.

Diss. B. 620

Magyar Királyi Ferenc József Tudományegyetem
Közgazdaságtudományi Kara.

A vállalati értékelések, leírások és tartalékok
kérdése, különös tekintettel a társulati adótörvény által
teremtett helyzetre.

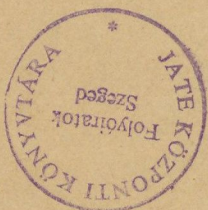
Valentinyi Nándor
okl. felsőkereskedelmi isk. tanár

doktori értekezése.

Kolozsvár, 1943.

Magyar Királyi Természettudományegylet
Közgazdaságtudományi Kar.

A vállalkozási értékelések, leírások és tartalmak
kérdése, különös tekintettel a társulati adóörvény által
teremtett helyzetre.



Diss. B 620
Valentinus Valentinus
okl. felsőoktatási tanár.

doktori értekezés.



Közzététel, 1947.

Rövidítések:

T. = A társulati adóról, a tantiemadóról és a társulati
vagyonadóról szóló 1940. évi VII. t.-c.

T.H.Ö.=A társulati adóról szóló Hivatalos Összeállítás.
/ 400/1927. P. M. sz. rendelet. /

Ut. = Az 1940. évi VII. t.-c. végrehajtási utasítása.
/ 2.000/1940. P. M. sz. rendelet. /

Tartalomjegyzék.

	Oldal
1. Bevezetés	3
2. Értékpapírok, devizák és valuták értékelése. /T.13.§.6.pont, Ut.31.§./1/-/11/./	14
3. Anyag- és árukészlet értékelése. /T.13.§.7.pont, Ut.32.§./1/-/12/./	18
4. Épületek, gépek, gyári eszközök, üzleti felszere- lések és berendezések elhasználása által bekövet- kezett értékcsökkenés leírására fordított össze- gek. /T.14.§./1/bek.3.pont, Ut.55.§./1/-/12/./	29
5. A leltári vagyon pótlásának nem minősíthető új beszerzésekre, valamint értékükben részben vagy egészben leirt leltári tárgyak pótlására fordí- tott kiadások. /T.13.§.4.pont, Ut.29.§./1/-/7/./	45
6. A földadó alá tartozó ingatlanok értékének leírá- sára fordított összegek. /T.13.§.5.pont, Ut.30.§./1/-/3/./	52
7. Ingyenes háramlás esetében a háramlás alá eső va- gyon értékéből a háramlási idő tartama alatt a- ránylagosan leirt vagy tartalékolt összegek. /T.14.§./1/bek.4.pont, Ut.56.§./1/-/4/./	53
8. A szabadalmi vagy az időtartamhoz kötött egyéb jogok értékéből az időtartammal aránylagosan le- irt összegek. /T.14.§./1/bek.5.pont, Ut.57.§./1/-/3/./	55
9. Behajthatatlan és kétes követelések címén veszte- ségként leirt összegek. /T.14.§./1/bek.6.pont, Ut.58.§./1/-/7/./	56
10. Értékkülönbözeti tartalék. /T.14.§./2/bek., Ut.59.§./1/-/14/./	58
11. Adómentes rendkívüli leírások és tartalékolások. /T.14.§./3/bek., Ut.60.§./1/-/4/./	84

12. Kicszerélt termelőeszközök, gépi vagy egyéb berendezések értékének adómentes leírása. /T.14.§./4/bek., Ut.61.§./1/-/3/./	89
13. Rendeltetésüktől elvont adómentes tartalékok megadóztatása. /T.14.§./5/bek., Ut.62.§./1/-/6/./	91
14. Megadóztatott tartalékokból felhasznált összegek. /T.15.§./1/bek.2.pont, Ut.65.§./1/-/6/./	93
15. A vállalati tőkéből vagy tőketartalékból a vállalat anyagi helyzetének rendezése érdekében eszközölt rendkívüli leírások. /T.15.§./1/bek.5.pont, Ut.68.§./1/-/3/./	96
16. Szénjog-vételár. /T.15.§./1/bek.9.pont, Ut.72.§./1/-/3/./	97
17. Meg nem engedett leírások és tartalékolások. /T.13.§.10.pont, Ut.35.§./1/-/10/./	99
18. Befejezés	105
Forrásmunkák.	106

1. Bevezetés.

A kereskedő, amikor üzletét megkezdí, mindjárt a megnyitó mérleg elkészítésekor szembekerül az értékelés problémájával. Ugyanis, mint tudjuk, a Kereskedelmi Törvény / 1875. évi XXXVII. t.-c. / 26.§.-a értelmében " minden kereskedő köteles üzlete megkezdésekor leltárt¹készíteni, tehát ingatlan vagyonát, követeléseit és tartozásait, készpénze mennyiségét, és egyéb javait pontosan összeírni és az egyes javak értékét kitüntetni, egyuttal a követelő és tartozó állapotnak egymáshozí viszonyát kimutató mérleget szerkeszteni. E leltár és mérleg azontul minden évben elkészítendő. " Hogy a leltár és mérleg összeállításánál a javak és követelések mily érték szerint veendő²k számításba, erre vonatkozóan 28.§. azt mondja, hogy "... " a javak és követelések azon érték szerint veendő²k számításba, mellyel azok a felvétel idejekor bírnak. A kétes követelések valószínű értékükben veendő²k fel, a behajthatatlanok pedig lejegyzendő²k. "

A részvénytársaságok és szövétkezetek mérlegkészítésére vonatkozóan a KT. 199.§-a a következőket mondja:

" 1. A társaság vagyona azon értékben veendő² fel, mely az üzletév utolsó napján az egyes tárgyak értékének megfelelő;

2. az árfolyammal bíró papirok legfeljebb azon árfolyammal vehető²k fel, mellyel azok az üzleti év utolsó napján bírnak;

3. az első szervezés költségeiből a követelések közé csak annyi vehető² fel, amennyi azoknak legfeljebb öt évre való felosztása mellett az illető üzleti év után fennmarad;

4. a társasági alaptőke s a netaláni tartalék-alap a tartozások közé sorozandó;

5. a kétes követelések valószínű értékük szerint veendőik számításba, a behajthatatlanok pedig lejegyzendőik;

6. a cselekvő és szenvedő állapot összehasonlításából eredő nyereség vagy veszteség a mérleg végén különösen kiteendő. "

A KT. ezen meglehetősen elavult és általános mérlegfelállítási szabályai helyett az 1930. évi V.t.-c. 57.§-a azonban a mai igényeknek megfelelő korszerű szabályokat állított fel a korlátolt felelősségű társaságok számára:

" A mérleget a rendes kereskedőktől követett elvek szerint annyira világosan és áttekinthetően kell megkészíteni, hogy a tagok abból a társaság vagyoni helyzetéről, különösen pedig a társaság saját tőkéje és tartozásai közötti arányról tájékozódhassanak.

A mérleg felállítására különösen a következő szabályokat kell alkalmazni:

1. Az olyan értékpapírt és árut, amelynek tőzsdei ára van, legfeljebb azzal az átlagos tőzsdei árfolyammal lehet számításba venni, amellyel az értékpapír vagy áru az üzleti év utolsó negyedében birt. Mégis, ha ez az érték meghaladja a beszerzés, vagy az előállítás árát, a beszerzési, illetőleg előállítási érték s az előző mondat értelmében a mérlegbe beállított érték közötti különbözetet mint nem realizált nyereséget árfolyamkülönbözeti tartalék címén a terhek közé kell beállítani.

Tőzsdei árfolyammal nem bíró értékpapírt legfeljebb a beszerzés árában lehet a mérlegbe beállítani, figyelembe véve azonban esetleges értékcsökkenését.

2. Minden más vagyontárgyat legfeljebb beszerzésének vagy előállításának árában, -- ha azonban forgalmi értéke ennél kisebb, legfeljebb ebben az értékben -- lehet a mérlegbe felvenni.

3. Az üzleti berendezést és egyéb oly vagyontárgyakat / ingatlanokat, épületeket, erőközpontokat, gépeket, szállítási eszközöket, szerszámokat és berendezési tárgyakat, jogokat, engedélyeket, szabadalmakat, előállítási eljárásokat, védőjegyet stb. /, amelyek nem tovább-adásra, hanem a társaság üzemében állandó használatra vannak szánva, legfeljebb az elhasználásuknak megfelelő értékcsökkenés levonásával számított beszerzési vagy előállítási árban lehet a mérlegbe felvenni. Az értékcsökkenés levonása elmaradhat, ha az értékcsökkenésnek megfelelő összeget leírásként vagy értékcsökkenésként a mérleg teher oldalán felveszik.

4. Az alapítás és első szervezés költségeit veszteségként le kell írni.

5. A törzstőke, továbbá az elrendelt pótbefizetések, a tartaléktőke / tartalékalap / és minden más esetleges alap / törlesztő-, ujitóalap, szociális tartalékok, árfolyamkülönbséti tartalék stb. / összegét a mérleg teher oldalára kell beállítani.

6. Azokat a veszteségeket, amelyek később teljesítendő szállítási vagy átvételi kötelezettségek, avagy hasonló-nemű függőügyletek folyamányaként előreláthatólag fel fognak merülni, a mérlegbe fel kell tüntetni. A kezesség / jótállás, szavatosság, váltóforgatás stb. / címén vállalt kötelezettségeket és a társaság bármely vagyonát terhelő zálogjogokat -- az utóbbiakat a zálogtárgy és a zálogjoggal biztosított kö-

vetelés összegének megjelölésével -- a mérlegben vagy külön mellékletében, külön-külön csoportosítva, fel kell tüntetni.

7. A kétes követeléseket valószínű értékükben kell számításba venni, a behajthatatlanokat pedig le kell írni.

8. A társaságnak a pótbefizetésekre vonatkozó követelését csak úgy lehet a mérleg vagyon oldalán feltüntetni, ha a befizetést már elrendelték.

9. A vagyon- és teheroldal összehasonlításából eredő tiszta nyereséget vagy tiszta veszteséget, mint a mérleg utolsó tételét külön kell feltüntetni. "

Fontos jogforrás még a 7000/1925. P.M. számú rendelet, az u.n. aranymérleg rendelet, az egyes adótörvények és a bírói gyakorlat.

Amint látjuk, a KT. értelmében, az egyes vagyonrészek értékelése nagyon különböző lehet. Ugyanis a KT. 28. §-a szerint, mint már idéztük, " a leltár és mérleg összeállításánál a javak és követelések azon érték szerint veendőek számításba, amellyel azok a felvétel idejekor birnak." A KT. 199. §-a a rt.-okra nézve bizonyos ^{vonatkozásban} ~~vonásban~~ kiegészíti a 28. §-t, de a rendelkezések még ezen kiegészítéssel is igen sokféle értelmezésre adnak lehetőséget.

Mindenekelőtt felmerül az a kérdés, hogy a javaknak és követeléseknek a KT. 28. §-ában említett " felvétel idejekor "-i értékén a beszerzési, az utánpótlási, a használati vagy a piaci érték értendő-e. Hasonló az eset a rt-oknál. Itt a 199. §. 1. pontja azt mondja, hogy " a társaság vagyona azon értékben veendő fel, amely az üzleti év utolsó napján

az egyes tárgyak értékének megfelel. " Itt szintén felmerül a kérdés, hogy az egyes vagyontárgyak értékének:

- a beszerzési,
- az utánpótlási,
- a használati vagy pedig
- a piaci érték felel-e meg.

A kft-ről szóló 1930.évi V. t.-c. 57. §-a

az általános mérlegszerkesztési elveken kívül, mint láttuk, még néhány részletes szabályt is ad, amelyek az értékelés legfelső határát jelölik meg az évi rendes / eredménymegállapító / mérleg megszerkesztésénél. E § alapelve, hogy az értékelés inkább pesszimista, mint optimista legyen, mert csakis így lehetelkerülni a legnagyobb veszedelmet, a fiktív nyereség kiosztását.

Már pedig az egyes vagyontárgyak értékelése nagy befolyással van:

- a kimutatott vállalati vagyonra,
- a vállalat tőkéjére és
- a vállalat eredményére.

Egész más mérleget kapunk, ha a beszerző árat vesszük alapul és egész mást, ha a vagyontárgyakat a forgalmi / piaci / áron értékeljük.

Fentiek igazolására szolgáljon a következő példa:

1. Egy részvénytársaság év-végi mérlege a következőképpen alakul beszerzőár alkalmazása esetén:

Vagyon	Mérleg, 1942.	december 31.	Téher
Készpénz	10.000.--	Tartozások	20.000.--
Értékpapírok	240.000.--	Részvénytőke	250.000.--
Követelések	30.000.--	1942.évi tiszta	
		nyereség	10.000.--
	<u>280.000.--</u>		<u>280.000.--</u>

2. Ugyanaz forgalmi / piaci / ár alkalmazása

esetén:

Vagyon	Mérleg, 1942.	december 31.	Téher
Készpénz	10.000.--	Tartozások	20.000.--
Értékpapírok	280.000.--	Résztvénytőke	250.000.--
Követelések	30.000.--	1942.évi tiszta	
		nyereség	50.000.--
	<u>320.000.--</u>		<u>320.000.--</u>

Ha a két mérleget összehasonlítjuk, a követ-

kezőket állapíthatjuk meg:

a vállalat vagyona az első mérlegben 280.000.--P,

" " " a második " 320.000.--P.

A vállalat tiszta vagyona az első mérlegben 260.000.--P,

" " " a második " 300.000.--P.

A váll. tiszta nyeresége az első mérlegben 10.000.--P,

" " " a második " 50.000.--P.

Látjuk tehát, hogy mily nagy befolyása van

az értékelésnek a vállalati mérlegre.

Mindkét mérleget egy időpontban, azonos va-
gyonrészek alapján állítottuk össze, s a második mérleg sze-
rinti nyereségünk 40.000.--P-vel több. Melyik már most a he-
lyesebb, az igazi ?

Az utóbbi mérlegben értékpapírjaink 40.000.--P-
vel / 280.000.--P - 240.000.--P = 40.000.--P / nagyobb ér-
tékben szerepelnek. A különbség abból ered, hogy az első mér-
legben az alacsonyabb beszerző árat, a második mérlegben pe-
dig a magasabb forgalmi árat alkalmaztuk, és így ez utóbbi mér-
leg az értékpapíron a 40.000.--P kétségtelenül nem üzleti te-
vékenységből eredő nyereséget kimutatja. Pedig azt szeretnénk,
hogy a mérlegből üzleti tevékenységünk eredménye tűnjön ki.

Továbbá ez utóbbi mérlegnél azt látjuk, hogy

itt csak látszólag van meg a 40.000.--P nyereségtöbblet. Csak akkor válna ez valóságos nyereséggé, ha 1942. dec. 31-én tényleg el is adnánk valamennyi értékpapírt a mérlegben szereplő forgalmi / piaci / áron. Lehetséges, hogy később, amikor értékesítjük az értékpapírokat, csak 240.000.--P-t kapunk értük, tehát ez utóbbi mérleg a magasabb forgalmi / piaci / ár alkalmazása következtében egy úgy nevezett nem realizált / meg nem valósult / 40.000.--P-s nyereséget mutat ki.

További kérdés, hogy az értékelésből eredő, tehát még nem realizált, még be nem folyt fenti 40.000.--P-s nyereség a vállalat tulajdonosai, a részvényesek között kiosztható-e ? Semmi körülmények között sem osztható ki, mert könnyen meglehet, hogy az így számszerűen jelentkező nyereség, mint már fentebb rámutattunk, az áralakulás további folyamán az árak csökkenése esetén elvész. Minden ilyen nem realizált nyereség felhasználása esetén tehát a vállalat, a rt., saját vagyonát s nem nyereségét osztaná szét tulajdonosai, a részvényesek között.

Visszatérve már most fenti kérdésünkre, hogy a bemutatott két mérlegfelállítási mód közül melyik a helyesebb, az igazi, válaszunk az, hogy ez attól függ: milyen célt akarunk a mérlegkészítéssel elérni. A vállalat vagyoni helyzetét akarjuk-e meghatározni, vagy pedig az elért vállalati eredményt. Ugyanis mind a két cél egyszerre tökéletesen el nem érhető, az egyiket vagy a másikat előtérbe kell helyeznünk. E szerint más és más értékelés a helyes, illetve más és más értékelési elvet kell alkalmaznunk.

Ha a vállalat pontos vagyoni helyzetét akarjuk meghatározni, akkor statikus mérleget készítünk. Ez azt je-

lenti, hogy a mérleg készítésénél az egyes vagyontárgyakat azzal az értékkel értékeljük, amelyet azok a mérleg felállítása napján képviselnek. Ez az érték pedig a napi forgalmi / piaci / ár.

A statikus mérlegelmélet, a legrégebbi mérlegelmélet tehát értékelésében a forgalmi / piaci / árat veszi alapul.

A vállalatok csak rendkívüli alkalmakkor készítenek ilyen statikus mérleget, amely a könyvelés alapjául rendszerint nem is szolgál. A statikus mérleget a vállalatok a rendszeres könyvvitelen kívül szokták készíteni. Például egy rt. alaptőkéjét akar emelni, és statikus mérleg készítésével akarja részvényeinek belső értékét kiszámítani, hogy megtudja pontosan állapítani az újonnan kibocsátásra kerülő részvények felpénzét, vagy például egy közkereseti társaságból kiválik egy tag, és ebből kifolyólag meg kell határoznunk, hogy mennyi esik a vagyonból a kilépő tagra, vagy pl. a vállalat felszámolása, csőd, kényszeregyezés, örökségfelosztás eseteiben statikus mérleget készítünk.

Annak ellenére, hogy statikus mérleg készítése esetén a forgalmi / piaci / ár szolgál alapul, mégis egészen másként értékelünk ugyanazon vállalatnál is, ha felszámolásról, üzlet átruházásról, örökösödésről, kényszeregyezésről, csödről stb. van szó. Ugyanis egy fennálló és működését folytató vállalatnál pl. egy gépnek az értéke egészen más, mint akkor, ha a vállalat működését nem folytatja, hanem felszámol és minden vagyonrészét pénzzé teszi. Tehát figyelembe kell vennünk a likvidálási folyamat ütemét is. / Gyors vagy lassu likvidálás. /

Az üzleti élet rendes menete esetén azonban nem az a leglényegesebb kérdés, hogy milyen a vállalat vagyoni helyzete egy bizonyos időpontban, mert hiszen a vállalatnak ugy sincs szándékában felszámolni, hanem sokkal fontosabb kérdés, hogy a vállalat egy bizonyos időn keresztül milyen eredményesen működött, mit kerestünk, vagy mit veszítettünk üzleti tevékenységünkön.

Ha a vállalat által egy bizonyos időszakon / pl. egy esztendő / keresztül tényleg elért, tehát a vagyonrészek értékesítéséből keletkezett / realizált / eredményt akarjuk kimutatni, akkor dinamikus mérleget készítünk. Ez azt jelenti, hogy a mérleg készítésénél az egyes vagyontárgyakat a beszerző áron értékeljük. Ha azonban egyik-másik vagyontárgynál a piaci ár esetleg kisebb, mint a beszerzési ár, akkor a rendes kereskedő gondossága azt kívánja meg, hogy az illető vagyonrészt a kisebb forgalmi / piaci / áron értékeljük. Ez az ugynevezett bővített legkisebb érték szabálya. / Erweiterte Mindestwertregel /

A statikus és dinamikus mérlegfelállítási mód összehasonlítására szolgáljon a 7. oldalon ^{1. alatt} bemutatott dinamikus, és a 8. oldalon 2. alatt bemutatott statikus mérleg.

Ha a mérlegkészítés mindkét célját, tehát a vagyoni helyzet pontos megállapítását és a valóban elért üzleti eredményt ugyanabban a mérlegben törekszünk kimutatni, akkor organikus mérleget készítünk. Ez azt jelenti, hogy a vagyonrészeket statikus módon, azaz forgalmi / piaci / áron értékeljük, s így ki tudjuk mutatni a vállalati vagyon értékét a mérlegkészítés napján, ugyanakkor azonban a vagyonrészek beszerző és forgalmi / piaci / ára közötti értékkülönbséget,

tehát a még be nem folyt / nem realizált / nyereséget, mint értékkülönbözeti tartalékot a mérleg jobb oldalán tüntetjük fel. Így elérjük azt, hogy a mérleg, noha a vagyonsrészek értékelésében a forgalmi / piaci / árat vesszük alapul / statikus mérleg /, eredményében mégiscsak a már valóban elért / realizált / nyereséget / dinamikus mérleg / mutatja ki.

Az előzőkben bemutatott mérleg az organikus mérleg szabályai szerint a következőképen alakul:

Vagyon	Mérleg, 1942.	december 31.	Téher
Készpénz	10.000.--	Tartozások	20.000.--
Értékpapírok	280.000.--	Résztvénytőke	250.000.--
Követelések	30.000.--	Értékkülönbözeti tartalék	40.000.--
		1942. évi tiszta nyereség	10.000.--
	<u>320.000.--</u>		<u>320.000.--</u>

A statikus, dinamikus és organikus mérlegek megegyeznek abban, hogy a vagyont közös értékmérőben, a pénzben mutatják ki. Ezen közös értékmérőnek, a pénznek értékinalgadozása esetén azonban a pénz megszűnik az értékelés megbízható alapja lenni. Ilyenkor a vállalatok, hogy mégis tájékozódhassanak vagyoni helyzetükről, a mérleget pénzben és egyidejűleg fő-árucikkükben, főtermékükben is kifejezve állítják fel. Például a szénnagykereskedő mérlegében cselekvő, szenvedő és tiszta vagyont szénmétermázssákra, a cukorgyár cukorkilogrammkra átszámítva mutatja ki. Az ilyen, a vállalat legfontosabb nyersanyagában vagy főárujában készített mérleget eudinamikus mérlegnek nevezzük. Az ilyen szempontok szerint készült mérlegek természetesen csak a vállalatok belső céljaira használhatók. A nyilvánosságnak szánt vagy az adózás céljaira szolgáló mérlegek azonban mindig a törvényes fizetési eszközben készitendők el.

Láttuk tehát a KT-nek és a kft-ről szóló tör-

vénynek az értékelésre, mérlegkészítésre vonatkozó szabályait és ezekkel kapcsolatban kialakult mérlegfelállítási módokat, elméleteket. Ezeknek az elméleteknek a fontosságát igazolja, hogy hatásuk az újabb gazdasági vonatkozású jogalkotásokban is észrevehető. Így pl. az organikus mérlegelmélet hatása álapitható meg a társulati adóról, a tantiemadóról és a társulati vagyonadóról szóló 1940. évi 7. t.-c. és az annak végrehajtása tárgyában kiadott 1940. évi 2000/P.M. számú rendelet értékelési előírásaiban is.

E törvény értelmében:

" /1/ Társulati adót és tantiemadót kötelesek

fizetni:

1. a Magyarország területén székelő
 - a/ részvénytársaságok,
 - b/ szövetkezetek,
 - c/ részvényekre alakult betéti társaságok,
 - d/ korlátozott felelősségű társaságok,
 - e/ bányatársulatok;

2. az állam, törvényhatóságok és községek / városok / vállalatok, ha nem is tartoznak az 1. pontban felsorolt társaságok közé;

3. a Magyarország területén székelő közforgalmu vasutak, takarékpénztárak, alapszabályaik szerint pénzbetétek átvételére jogosított intézetek, ha nem is tartoznak az 1. és 2. pontban felsorolt társaságok vagy vállalatok közé;

4. azok a külföldön székelő, az 1. pontban említett társasági formában, vagy a 3. pontban említett üzletkörben működő társaságok és vállalatok, amelyek üzletkörüket a magyar állam területén is folytatják. /T.1.§./1/bek./ Ut.1.§./

/2/ Társulati vagyonadót kötelesek fizetni az /1/bekezdésben említett társaságok és vállalatok -- kivéve a szövetkezeteket, az államnak az /1/ bekezdés 2. pontja alá tartozó vállalatait, a közforgalmu vasutakat, valamint a hajózási vállalatokat. /T.1.§./2/bek./ Utasítás 1.§./"

A Törvénynek, amely, -- amint látjuk -- új adónemként a társulati vagyonadót bevezette, csak azokkal a rendelkezéseivel fogunk foglalkozni, amelyek szerint kell fenti vállalatoknak az értékelések, leírások és tartalékolások tekintetében eljárniok társulati adómérlegük elkészítésénél.

2. Értékpapírok, devizák és valuták értékelése.

/T.13.§.6.pont, Ut.31.§./1/-/11./

"/1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál

-- amennyiben a mérleg egyenlegét befolyásolja -- a mérleg-szerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni azt az értéktöbbletet, amely a vállalat tárcájában levő összes értékpapírok, devizák és valuták mérleg szerinti értéke és azoknak az üzleti év utolsó tőzsdei árfolyamán számított értéke, amennyiben pedig nem tőzsdén jegyzett értékekről van szó, azoknak forgalmi áron számított értéke között mutatkozik. /T.13.§.6.pont./

/2/ A jelen §-ban foglalt rendelkezéseket az értékpapírokra, a devizákra /külföldi kifizetésekre/ és valutákra /külföldi fizetési eszközökre/, valamint általában a külföldi adósokkal szemben fennálló külföldi pénzürtékre szóló követelésekre kell alkalmazni.

/3/ Az /1/ bekezdésben említett értékeket az üzleti év utolsó napjának forgalmi /tőzsdei, piaci/ árain kell értékelni. Az értékelésnek ez a módja kötelező, arra való tekintet nélkül, hogy az értékpapírok, devizák és valuták egészen vagy részben már az előző évben is a vállalat tulajdonában voltak és az előző évi mérlegben milyen értékkel voltak felvéve, avagy azokat az üzleti év folyamán és milyen áron szerezték be.

/4/ A tőzsdén jegyzett értékpapírok értékét azoknak az üzleti év utolsó tőzsdei záró pénzárfolyamán számított értéke fejezi ki. Ha a tőzsdén jegyzett valamely értékpapírban az üzleti év utolsó két hónapja folyamán hivatalos jegyzés nem történt, úgy az illető értékpapír értékét ugyanazon szabályok szerint kell megállapítani, mint amely szabályok szerint a tőzsdén nem jegyzett értékpapírok értéke nyer megállapítást.

/5/ Tőzsdén jegyzetteknek nem csupán azokat az értékpapírokat kell tekinteni, amelyeket belföldi tőzsdén jegyeznek, hanem azokat is, amelyeket valamely külföldi tőzsdén jegyeznek. Ha valamely értékpapírt úgy belföldi, mint külföldi tőzsdén jegyeznek, az értéket a belföldi tőzsdei jegyzés fejezi ki. Ha valamely értékpapírt belföldön nem, de több külföldi tőzsdén jegyeznek, úgy az értéket a vállalat székhelyén, illetőleg a vállalat államában annak székhelyéhez legközelebb működő tőzsde jegyzése fejezi ki.

/6/ A tőzsdén nem jegyzett értékpapírok értékét általában az az összeg fejezi ki, amelyért a magánforgalomban vagy a bankok közötti forgalom keretében a szokásos mennyiségben eladhatók. Ennek a forgalmi értéknek pontos megállapítása azoknál az értékpapíroknál, amelyek a magánforgalomban vagy a bankok közötti forgalom keretében adás-vétel tárgyát nem képezik, gyakran nehézségbe ütközik. A tőzsdén nem jegyzett értékpapíroknak értéke gyanánt azok névértéke általában elfogadható, ha-csak az adókivető hatóságnak nem állanak olyan adatok rendelkezésére, amelyek azt igazolják, hogy az érték a névértéknél magasabb. Természetesen a vállalat is igazolhatja, hogy az érték alatta van a névértéknek.

/7/ Ha tőzsdén nem jegyzett valamely értékpapírnak a vállalat mérlegében felvett értéke tekintetében ag-

gály merül fel és ezt az aggályt a vállalat nem oszlatja el, úgy az értéket ipari és kereskedelmi vállalatok részvényeire nézve az illetékes Kereskedelmi és Iparkamara, egyéb értékpapírokra nézve pedig a Pénzüntézeti Központ véleményének meghallgatásával kell megállapítani.

/8/ A szövetkezeti üzletrészek értékeül rendszerint azoknak névértékét kell venni. A korlátolt felelősségű társaságok törzstőkéjében való részesedés értékét a tőzsdén nem jegyzett értékpapírok értékére vonatkozó szabályok szerint kell megállapítani.

/9/ A Budapesti Áru- és Értéktőzsdén jegyzett devizák és valuták pengőben kifejezett értékét az üzleti év utolsó napjának tőzsdei záró pénzfolyamán számított értéke fejezi ki. Ha valamely devizának vagy valutának az árfolyama a budapesti áru- és értéktőzsdén az üzleti év utolsó napjának árjegyzésében nem fordul elő és a vállalat annak értékét hiteltérdemlő módon nem igazolja, a Magyar Nemzeti Bank véleményét kell kikérni. Addig, amíg a devizák és valuták tőzsdei forgalma szünetel, az üzleti év utolsó napjának tőzsdei árfolyama helyett a Magyar Nemzeti Bank hivatalos árjegyzését kell érteni, a záró pénzfolyamon így kiszámított pengőellenértékhez azonban hozzá kell számítani azt a felárat, amelyet a Magyar Nemzeti Bank az illető deviza vagy valuta ellenértéke fejében kifizet vagy jóváír. Ha valamely devizának vagy valutának az árfolyama a Magyar Nemzeti Bank hivatalos árjegyzésében nem fordul elő és a vállalat annak értékét hiteltérdemlő módon nem igazolja, a Magyar Nemzeti Bank véleményét kell kikérni.

/10/ A belföldi adósokkal szemben fennálló külföldi pénzértékre szóló követelések értékelésénél a budapesti áru- és értéktőzsdén az üzleti év utolsó napján a megfelelő külföldi devizára nézve jegyzett záró pénzfolyam, illetőleg addig, amíg a devizák és valuták tőzsdei forgalma szünetel, a Magyar Nemzeti Bank hivatalos árjegyzése az irányadó, kivéve, ha megállapítható, hogy a felek közötti megállapodásban vagy bírói ítéletben az átszámításnak más módja /pl. meghatározott átszámítási árfolyam vagy aranyzáradék/ van megszabva, vagy egyébként valamely írott vagy a bírói gyakorlatban kialakult jogszabály szerint más átszámításnak van helye.

/11/ A forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron való értékelési szabály kizárólag a társulati adóra vonatkozó rendellekezés, tehát nem kötelező abban az irányban, hogy a vállalat készletének értékét mérlegében milyen összeggel tüntesse fel. A mérleg mikénti felállítására vonatkozólag a Kt. 199.§-ában és az erre vonatkozó egyéb rendelkezésekben megállapított szabályok alkalmazását a társulati adóval kapcsolatos értékelési szabályok nem érintik. A T. most tárgyalt rendelkezései nem akadályozzák meg tehát a vállalatot abban, hogy mérlegében a készlet értékét a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árnál kisebb összegben vegye fel. Ilyen esetben azonban a vállalat ezt a körülményt adóbevallásában bejelenteni köteles."/Ut.31.§./

Jelen § az értékpapírok, devizák és valuták

mikénti értékelését írja elő adómérleg készítésével kapcsolatban.

Jelen § hatálya alá tartozik valamennyi érték-papír, akár tőzsdei forgalom tárgyát képezi, akár nem. Tehát a részvények, kötvények, záloglevelek, szövetkezeti üzletrészek, a korlátolt felelősségű társaságok törzstőkéjében való részesedés stb.

Devizák / külföldi kifizetések / alatt külföldre szóló váltókat, csekkeket és átutalást kell értenünk.

Valuták a külföldi bankjegyek, államjegyek és pénzérmék.

A tőzsdén jegyzett értékpapírok értékelése tekintetében nem merülhet fel nézeteltérés. Ez csak a tőzsdén nem jegyzett értékpapíroknál fordulhat elő. Azonban a felmerülhető viták lehető kizárása érdekében az Utasítás /7/ bekezdése elrendeli az illetékes Kereskedelmi- és Iparkamarák, illetve a Pénzügyintézeti Központ szakvéleményének meghallgatását.

A devizákat és valutákat illetően a vállalatok ezeket jelenleg a Magyar Nemzeti Bank hivatalos árjegyzése alapján a devizafelár hozzáadásával kötelesek értékelni.

Ettől eltérő rendelkezést tartalmaz az Utasítás /10/ bekezdése a belföldi adósokkal szemben fennálló külföldi pénzértékre szóló követelések értékelése tekintetében. Ugyanis ezek a követelések nem devizák, így ezekkel kapcsolatban tehát nem lehet szó felár felszámításáról sem, miértis ezek a mérlegbe felár hozzáadása nélkül veendő be.

Ha a vállalat mérlegébe az értékpapírokat, devizákat és valutákat a Törvény jelen pontjában megállapított forgalmi / tőzsdei, piaci / áron állítja be, akkor a megelőző üzleti év mérlegében kitüntetett értékkel, új beszer-

zéseknel pedig a beszerzési árral szemben jelentkező értéktöbbletet, mint nem realizált nyereséget a vállalat nem köteles nyereségként elszámolni, hanem jogában áll ezt a többletet értékkülönbözeti tartalékba helyezni.

Az értékkülönbözeti tartalékra vonatkozó tudnivalókat, az értékkülönbözeti tartalék létesítését és kezelését később fogjuk ismertetni.

Az Utasítás /11/ bekezdése szerint a vállalatok mérlegeik elkészítésénél nem kötelesek a Törvény jelen pontjában megállapított forgalmi / tőzsdei, piaci / áron való értékelési szabályt alkalmazni, hanem mérlegeiket továbbra is a Kereskedelmi Törvény, a korlátolt felelősségű társaságról szóló törvény és a vonatkozó egyéb törvényes rendelkezésekben kifejezésre jutó értékelési szabályok szerint készíthetik el. Hangsúlyozzuk azonban, hogy adómérleg készítése esetén az értékpapírok, devizák és valuták, továbbá az anyag- és árukészlet / e két utóbbiról a következő fejezetben lesz szó / értékelésére nézve kizárólag jelen Törvény / 1940 évi VII. t.-c. / előírásai az irányadók.

Ha tehát a vállalat mérlegében az értékpapírok, devizák és valuták értékelése jelen Törvény 13. §-ának 6. pontjában foglalt értékelési előírásoktól eltérően történt, akkor az értékeléseket az adómérleg felállítása szempontjából a 6.pontban előírt módon helyesbiteni kell, vagyis azt az értéktöbbletet, amely a mérleg szerinti érték és a jelen Törvény 6.pontjában megjelölt forgalmi / tőzsdei, piaci / érték között mutatkozik, a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyeznünk, hogy az adómérleg készítésénél a keres-

kedelmi " mérleg egyenlegéből kell kiindulni. A veszteség-nyereség számla tételei az adóalap kiszámításánál is irányadók, amennyiben a Törvény 13-17 §-ai / Ut. 25-76. §-ai / eltérő rendelkezéseket nem tartalmaznak. / T.12.§./1/bek., Ut.23.§./1/-/6/. /"

A Törvényben előírt értékeléstől való eltérés esetén a vállalat ezt a körülményt adóbevallásában bejelenteni köteles.

3. Anyag- és árukészlet értékelése.

/T.13.§.7.pont, Ut.32.§./1/-/12/./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál -- amennyiben a mérleg egyenlegét befolyásolja -- a mérleg szerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni azt az értéktöbbletet, amely az egész anyag- és árukészlet mérlegszerinti értéke és azoknak az üzleti év végén mutatkozó forgalmi /piaci/ áron számított értéke között mutatkozik. /T.13.§.7.pont./

/2/ E §-ban foglalt rendelkezések alkalmazása szempontjából anyag- és árukészletnek kell tekinteni azokat az ingó vagyontárgyakat, amelyeket a vállalat felhasznál, feldolgoz vagy értékesít. Azokat az ingó vagyontárgyakat, amelyek nem ezeket a célokat szolgálják, hanem a vállalat felszereléséhez, vagy berendezéséhez tartoznak, nem a jelen §, hanem a T. 14.§-a /1/ bekezdésének 3. pontja /Ut.55.§./ szerint kell elbírálni.

/3/ Az anyag- és árukészletet az üzleti év utolsó napjának forgalmi /piaci/ árain kell értékelni. Az értékelésnek ez a módja kötelező arra való tekintet nélkül, hogy az anyag- és árukészlet egészen, vagy részben már az előző évben is a vállalat tulajdonában volt és az előző évi mérlegben milyen értékkel volt felvéve, avagy azt az üzleti év folyamán és milyen áron szerezték be vagy állították elő.

/4/ A forgalmi /piaci/ ár tekintetében ugyanarra az anyag- vagy árufajtára vonatkozólag sem lehet minden vállalatra érvényes általános szabályt felállítani. A forgalmi /piaci/ ár attól függ ugyanis, hogy az anyagnak vagy árunak mi a rendeltetése a vállalatnál. Ugyanannak az anyagnak vagy árunak más a forgalmi /piaci/ ára annál a vállalatnál, amely azt termeli és feldolgozásra vagy értékesítésre másnak eladja, mint annál a vállalatnál, amely azt feldolgozza és ismét más ugyanannak az anyagnak vagy árunak a

forgalmi /piaci/ ára annál a vállalatnál, amely azt kereskedő vagy fogyasztó részére változatlan állapotban eladja.

/5/ A vállalatoknál az anyag- és árukészlet általában három csoportra oszlik: anyagra, félkész árura és készárura. Az anyagkészletet, amelynek csoportjába tartoznak a termeléshez szükséges ü.n. segéd- /üzem/- anyagok is, a vállalat rendszerint mástól vásárolja és a vásárolt anyag a beszerzési áron elszámolva kerül a vállalat készletébe. A beszerzési árba be kell számítani a számla összegén felül a beszerzéssel kapcsolatos költségeket /pl. fuvar, vám, stb./ is. A vállalatok anyagkészlete már egy közép vállalatnál is sok cikkre tagozódhatik; az ellenőrzés egyszerűsítése érdekében tehát nem tehető kifogás az ellen, hogy a vállalat anyagkészletét a beszerzési árakon értékelje. A beszerzési ár megállapításánál azonban figyelembe kell venni, hogy a vállalat az év folyamán több ízben szerezt be ugyanolyan anyagot, tehát az év végén meglévő anyagoknál sokszor nem lehet megállapítani, hogy azt az anyagot milyen áron szerezte be. Ennek folytán -- hacsak a vállalat az ellenkezőt nem igazolja -- azt kell feltételezni, hogy az év végén mutatkozó készlet az utolsó beszerzésből származik és ha az nem haladja meg a legutoljára beszerzett ugyanolyan anyag mennyiségét, akkor a beszerzési árat a legutolsó bevásárlás szerint kell számítani. Ha pedig a készlet a legutoljára beszerzett mennyiséget meghaladja, a készletnek ezt a részét az utolsó előtti beszerzési áron kell számításba venni. Jogában áll azonban a vállalatnak igazolni, hogy az anyagkészlet értékében a beszerzési árral szemben változás állott be. A saját termelésű anyag az előállítási áron elszámolva kerül a vállalat készletébe. Az előállítási árat az a költség fejezi ki, amibe az anyag előállítása a vállalatnak került. Ennek kiszámításánál az üzleti év terhére elszámolt munkabérnek és egyéb üzemi költségnek az előállított anyagra eső részét lehet figyelembe venni.

/6/ A félkész áruk forgalmi /piaci/ ára az az összeg, amely a feldolgozott anyagnak az /5/ bekezdés szerinti értékéből és feldolgozásra fordított költségéből /munkabér, és egyéb üzemi költség/ áll elő.

/7/ A készáru forgalmi /piaci/ ára a vállalat által az üzleti év utolsó hónapjában elért eladási árak átlaga. Ennek az átlagos eladási áraknak a megállapításánál a forgalmi értéket csökkentő tényezőként figyelembe kell venni azt a szokásos engedményt, amelyet a vállalat a számla összegből levonásba hoz vagy a vevő által levonni enged, továbbá azokat az eladási /ügynöki/ jutalékokat, amelyeket az eladások után térít. Ha azonban a m. kir. adóhivatal azt állapítaná meg, hogy valamely vállalat az értékelésnél alkalmazandó forgalmi /piaci/ ár csökkentése céljából az üzleti év utolsó hónapjában indokolatlan olcsó áron is eszközölt eladásokat, az ilyen célzatu, rendszerint csekélyebb számú és kisebb mennyiségű eladásokat a forgalmi /piaci/ ár kiszámításánál hagyja figyelmen kívül.

/8/ Az üzleti év utolsó hónapjában elért eladási árak átlaga általában kifejezi ugyan a forgalmi /piaci/ árat, a tapasztalatok azonban azt mutatják, hogy bizonyos esetekben ez az átlagár mégis magasabb, mint a forgalmi /piaci/ ár. Például: a könyvkiadó vagy könyvkereskedő vállalat

latnál a könyvek kisebb- nagyobb mennyisége -- a könyv kelendőssége szerint -- hosszú évekig raktáron marad és abból csak szórványosan történnek eladások, azonban a vállalat a könyvek eladási árát mégsem szállítja le. Nem felelne meg a gazdasági élet követelményeinek, ha ezeknél a szórványos eladásoknál elért árat a raktáron maradt és idővel kiselejtezésre kerülő könyvek forgalmi /piaci/ áraként tekintenők. Hasonló a helyzet azoknál az áruknál, amelyek a technika fejlődése vagy a divat változása folytán idejüket mult, nehezen értékesíthető árukká váltak. Az ilyen árukészlet az általános szabályoktól eltérően, a forgalmi /piaci/ árnál alacsonyabban értékelhető.

/9/ A forgalmi /piaci/ árat a vállalat tartozik igazolni. Igazolásul elsősorban az anyag vagy áru tőzsdei árjegyzése szolgál. Az áru-tőzsdén jegyzett anyag vagy áru forgalmi /piaci/ árának megállapításánál azonban a tőzsdei ár csak kiinduló pontul szolgál és azt a fuvardíj különbözettel, a minőségi eltérésből folyó egységár-különbözettel stb. helyesbiteni kell. Annál az anyagnál vagy árunál, amelynek legmagasabb árát az Árellenőrzés Országos Kormánybiztosa állapította meg, a forgalmi /piaci/ ár ennél az árnál magasabb összegben nem állapítható meg.

/10/ Az áruforgalomnak és a leltár mennyiségi adatainak ellenőrzése végett a vállalat köteles raktárkönyvet /anyag-, árukönyvet/ vezetni. A raktárkönyv beosztását és vezetésének módját a vállalat maga választhatja meg, de abban nemenként elkülönítve kell bejegyezni a nyitó leltári készleteket, azután időbéli sorrendben a raktárba érkezett /vásárolt vagy termelt/ és a raktárból kiment /eladott vagy felhasznált/ anyagokat vagy árukat és az üzleti év végén a raktárkönyv lezárásával a készleteket.

/11/ Azok a fogyasztási szövetkezetek, amelyek valamely központ kötelékébe tartoznak, árukészletüket a kicsinybeni eladási árakon értékelhetik. Ha a szövetkezetnek az üzleti év végén ugyanolyan vagy kisebb készlete van, mint a megelőző üzleti év végén volt, ezt a készletet ugyanolyan áron értékelheti, mint a megelőző üzleti év végén. Az árukészletnek azt a részét pedig, amely a megelőző üzleti év végén megvolt készletet meghaladja, a kicsinybeni eladási árnál 40%-kal olcsóbban értékelheti. Ugyanígy járhatnak el a bányatörvény hatálya alá eső vállalatok is a bányatörvény 131. §-a alapján alkalmazottaik részére fenntartott ugynevezett konzumkészletük értékelésénél.

/12/ A jelen utasítás 31. §-ának /11/ bekezdésében megállapított bejelentési kötelezettség a vállalatot e §-sal kapcsolatban is terheli." /Ut.32.§./

Az értékelési elv itt is ugyanaz, mint az előző §-nál és ugyanazokat a célokat szolgálja, mint az előző § értékelési szabályai, de az anyag- és árukészlet forgalmi /piaci/ árának megállapítása az anyag- és árukészletnek a vállalatban betöltött szerepe /nyersanyag, segédanyag, eladásra szánt áru stb. / szerint másként történik, mint az előző §-ban fog-

lalt értékpapiroknál, devizák- és valutáknál.

A vállalatoknál az anyag- és árukészlet az Ut./5/ bekezdése értelmében általában három csoportra oszlik, mégpedig:

anyagra,
félkész-árura és
készárura.

Az anyagkészlethez tartoznak mindazok az ingó vagyontárgyak, amelyeket a vállalat feldolgoz vagy felhasznál. Ide tartoznak tehát a

nyersanyagok,
mellékanyagok,
segédanyagok és
tüzelőanyagok.

Nyersanyagok azok az anyagok, amelyből a vállalat gyártmányait előállítja, pl. fa, bauxit, vas stb.

A gyártás céljaira szánt egyéb anyagok, mint pl. a készen vett szegek, csavarok, kapcsok, láncok stb. mellékanyagok címen rendszerint külön szerepelnek.

Segédanyagok azok az anyagok, amelyek a gyártáshoz feltétlenül szükségesek, amelyekből azonban gyártmány egyáltalán nem készül, pl. gépkenőzsir, gépolaj, kóc, tömitőanyagok, rongyok stb.

Az anyagkészlet csoportjába tartoznak még a tüzelőanyagok, amelyek révén a gépek üzemben tarthatók, pl. szén, fa, koks.

A nyers-, mellék-, segéd- és tüzelőanyagoknak a főkönyvben egy-egy számlájuk van. Ezen főkönyvi számlák mindegyikével párhuzamosan raktárkönyvet is vezetünk. Ezekben a raktár-

könyvekben minden egyes nyers-, mellék-, segéd- és tüzelőanyagoknak külön számlája vagy rovata van. Ezeknek a raktárkönyveknek a berendezése hasonló a tisztán árukereskedelmi vállalatok raktárkönyveihez.

Az anyagszámlák vagyonrész számlák, amelyeket a beszerzett anyagok vételárával megterhelünk a megfelelő vagyonrész számlák javára. Ezek a megterhelések a szállítóktól / eladóktól / kapott számlák alapján történnek. Ide tartoznak az anyagvétellel kapcsolatos költségek is, mint pl. fuvarbér, vám, jutalék, raktározási költségek stb. Ez összegekkel szintén megterheljük az anyagszámlákat ugyancsak a megfelelő vagyonrész számlák javára. Felhasználásnál hasonlóképp ezt a beszerzőárat / vételár + vonatkozó költségek / alkalmazzuk, amelyet beszerzőár kalkulációval határozunk meg.

Az anyagszámlák ily vezetése mellett a számlák tartozik egyenlege minden nyereség vagy veszteség kizárásával csak az anyagkészlet értékét foglalja magába, vagyis az anyagszámlák egyenlege az anyagkészlet leltári értékével megegyezik.

A gyakorlatban azonban elő szokott fordulni, hogy a két összeg / az anyagszámla egyenlege és az anyagkészlet leltári értéke / között kisebb eltérés áll elő az anyag beszáradása vagy egyéb hasonló ok miatt. Ezt a különbséget vagy közvetlenül az eredményszámlára vagy pedig közvetve egy u.n. "Leltári különbsétek számlá"-ra vesszük, amely számla még a többleteket és egyéb vagyonrészek különbségeit is felveszi.

E közvetítő számlát azután eredmény számlával egyenlítjük ki.

Példa fentiek szemléltetésére.

Az év folyamán beszereztünk összesen 100 q nyersanyagot 40.000.--P értékben, beszerzéssel kapcsolatos költségek / vám, fuvar stb. / 16.000.--P.

1 q nyersanyag beszerzési / önköltségi / ára:

$$\frac{40.000.-- + 16.000.--}{100} = \frac{56.000.--}{100} \quad \text{azaz } 560.--P.$$

Gyártásnál felhasználtunk 75 q nyersanyagot 42.000.--P / mennyiség szorozva önköltségi árral, vagyis $75 \times 560 = 42.000.--P$ / értékben.

Készlet az év végén leltár szerint 25 q á 560.--P azaz 14.000.--P.

Tartozik	Nyersanyagszámla.		Követel
Folyószlának	40.000.--	Gyártásszámlától	42.000.--
...szlának	16.000.--	Mérlegszámlától	14.000.--
	<u>56.000.--</u>		<u>56.000.--</u>
Mérlegszámlának	14.000.--	!	

Amint látjuk, az anyagkészlet beszerzési / önköltségi / áron kerül a záróleltárba, így tehát az anyagkészlet -- a Törvény jelen §-ában megkövetelt forgalmi / piaci / árának megállapítása a vállalatnak nem okoz különösebb nehézséget, mert az anyagkészlet tekintetében a forgalmi / piaci / ár egyenlő a beszerzési ár + beszerzési költségekkel / pl. fuvar, vám stb. / vagyis a saját / önköltségi / árral.

Az üzleti év végén meglevő készlet beszerzési árát mindég a legutolsó bevásárlás szerint kell számítani, ha azonban a zárókészlet mennyisége nagyobb, mint a legutolsó beszerzés mennyisége, akkor fokozatosan kell visszafelé haladni az utolsóelőtti, az azt megelőző stb. beszerzésektől s a többletet az utolsóelőtti, illetve az azt megelőző beszerzési áron kell számításba venni. A vállalatnak jogában áll azonban igazolni, hogy az anyagkészlet értékében a beszerzési árral szemben változás állott be.

A saját termelésű anyagot az előállítási áron kell értékelni, tehát ily esetben a forgalmi / piaci / ár megállapítása a termelési kalkuláció alapján történik.

Az előállítási ár kiszámításánál figyelembe veendők:

a felhasznált nyers-, mellék-, segéd- és tüzelőanyagok beszerzési ára,

a munkabéreknek és

egyéb üzemi költségeknek az előállított anyagra eső része.

A nyers-, mellék-, segéd- és tüzelőanyagok beszerzési árának kiszámításánál, mint már említettük, itt is tekintetbe kell venni a számla/értéken felül:

az esetleges vámköltségeket,

a szállítási és fuvarozási díjakat,

a szállítás alatti biztosítás díjait,

a raktárbahelyezés költségeit stb.

Munkabérnek számít:

a kifizetett bér,

a vállalat által viselt betegsegélyző és balesetbiztosítási járulékok.

Egyéb üzemi költségek:

mérnökök és gyári tisztviselők fizetése,

munkásjóléti intézmények költségei,

üzemvezetés, ellenőrzés,

tervezés, kísérletek,

raktározási és őrzési költségek,

hajtóerő, fűtés, világítás,

gépek javítása, épületek karbantartása,

szerszámtörés és kopás,

gépek, épületek és berendezési tárgyak avulása, biztosítás stb.

A félkészárúk szintén forgalmi / piaci / áron állítandók be az adómérlegbe. Ez áruk forgalmi / piaci / árának megállapítása szintén nem okoz nehézséget a vállalatnak, mert a vállalatok félkészáruikat leltárukba ugyanis rendszerint önköltségi áron / felhasznált anyagok beszerzési ára + fenti kalkulációs tényezőkből az illető félkészárura eső rész / veszik fel. Az Ut. jelen §-a pedig a félkészárúk forgalmi / piaci / árán azt az összeget érti, amely a felhasznált anyagok beszerzési értékéből és a feldolgozásra fordított költségekből / munkabér és egyéb üzemi költségek / áll elő. Ez az összeg pedig megegyezik a félkészárúknak a leltárban kimutatott értékével.

A készárúkat ugyancsak forgalmi / piaci / áron kell az adómérlegbe beállítani.

A készárúk forgalmi / piaci / árát az üzleti év utolsó hónapjában elért eladási árak átlaga fejezi ki. Ennek az átlagos eladási árnak a megállapításánál a forgalmi értéket csökkentő tényezőként figyelembe kell venni az eladásokkal kapcsolatos szokásos engedményeket és eladási / ügynöki / jutalékokat.

Az árukészletnek fenti módon történő értékelésétől való eltérést, mint kivételt, az Ut. jelen §-ának / 8/ bekezdése szabályozza. E szerint azok az áruk, amelyek a technika fejlődése vagy a divat változása folytán idejüket mult, nehezen értékesíthető árukká váltak, az általános szabályoktól eltérően a forgalmi / piaci / árnál alacsonyabban is értékelhetők.

Azok a vállalatok, amelyek félkészárukat azzal a **rendel-** tetéssel állítanak elő, hogy azokat ily állapotban értékesít- sék, vagyis forgalomba hozzák, hogy azután azokat más vállala- lat dolgozza fel készáruvá, ezeknek a félkészáruknak az ér- tékelésénél a készáru értékelésére vonatkozó szabályokat kell alkalmazniok a vállalatoknak.

A készgyártmányok értékelése ugyanugy történik, mint a készáruk értékelése.

A forgalmi / piaci / ár megállapításánál egyébként tekintetbe kell venni a vállalat szakmáját és működését s még egyazon szakmán belül is lehetséges, hogy ugyanannak az árunak forgalmi / piaci / ára más lesz az egyik vállalatnál, mint egy másik vállalatnál. Gyári vállalatnál forgalmi / pi- aci / ár az az összeg, amelyért az árut a nagykereskedőnek eladja; nagykereskedőnél az az összeg, amennyit a kiskeres- kedőtől kap érte, végül kiskereskedőnél forgalmi / piaci / ár az az összeg, amennyiért a kiskereskedő az árut közvet- lenül a fogyasztónak eladja.

A forgalmi / piaci / ár megállapításánál a vállalat által a vevőközönség tájékoztatására kiadott árjegyzékek á- rait irányadónak lehet tekintetni.

A forgalmi / piaci / áron való értékelési szabály -- mint már a 2. fejezetben mondtuk -- kizárólag a társu- lati adóra vonatkozó rendelkezés. A vállalat tehát kereske- delmi mérlegében nem köteles e szerint értékelni, hanem to- vábbra is eljárhat a KT. 199.§-ában, illetve kft-okra vo- natkozóan az 1930.évi V. t.-c. 57.§-ában előírtak szerint. Ha azonban a vállalat kereskedelmi mérlegébe anyag- és áru- készletét a T. jelen pontja szerinti forgalmi / piaci / áron

számított értéknél kisebb értékkel vette fel, akkor ezt a körülményt adóbevallásában bejelenteni köteles. Ez esetben a két értékelés közötti különbözetet természetesen a kereskedelmi mérlegben kimutatott nyereséghez hozzá kell számítani vagy a veszteségből le kell vonni.

Az áruforgalomnak és a leltár mennyiségi adatainak ellenőrizhetése céljából az Ut. jelen §-ának /10/ bekezdése kötelezővé teszi raktárkönyv / anyagkönyv, árukönyv / vezetését.

A raktárkönyvbe árunemenként elkülönítve be kell vezetni:

1. a nyitó leltári készleteket,
2. időbeli sorrendben a raktárba érkezett / mégpedig vásárolt vagy termelt /,
3. ugyancsak időbeli sorrendben a raktárból kiment / eladott vagy felhasznált / anyagokat vagy árukat, végül
4. az üzleti év végén a zárókészleteket.

Egyébként a raktárkönyv beosztását és vezetésének módját a vállalat maga határozza meg. Azok a vállalatok azonban, amelyek raktárkönyveiket csupán mennyiségkimutatóssal, tehát érték kimutatás nélkül vezetik, az üzleti év utolsó hónapjában elért átlagos eladási ár kiszámítása céljából kénytelenek lesznek erre a célra külön olyan nyilvántartást vezetni, amelybe az üzleti év utolsó hónapjában történt eladásokat érték szerint is bevezetik, hogy abból azután az üzleti év utolsó hónapjának átlagos eladási árát kiszámíthassák.

Az anyag- és árukészlet értékelésére vonatkozóan is fennáll az értékpapírok, devizák és valuták értékelésével

kapcsolatban ismertetett az a szabály, hogyha a vállalat mérlegébe az anyag- és árukészletet forgalmi / piaci / áron állítja be, akkor jogában áll az előállítási vagy beszerzési árral szemben mutatkozó nem realizált nyereségeket adómentesen tartalékolni. Ez pedig olyképen történik, hogy ezeket a nem realizált nyereségeket a mérleg teher oldalára " értékkülönbözeti tartalék " néven állítjuk be.

A most mondottakkal kapcsolatban bemutatjuk az áru-számla alakulását. Vegyük a köv. példát: Nyitó készlet 200 db á 80.--P, vételek: 3.000 db á 82.--P, 1.000 db á 80.--P, eladás 3.600 db á 100.--P, zárókészlet 600 db á 80.--P beszerzőáron, illetve 100.--P forgalmi / piaci / áron.

1. Áruszámla beszerzőárral zárva:

Tartozik	Áruszámla	Követel
Mérlegnek	Eladás	
200 db á 80.--P 16.000.--	3.600 db á 100.--P 360.000.--	
Vétel	Mérlegből	
3.000 db á 82.--P 246.000.--	600 db á 80.--P 48.000.--	
1.000 db á 80.--P 80.000.--		
Nyereség 66.000.--		
	<u>408.000.--</u>	<u>408.000.--</u>

2. Áruszámla forgalmi / piaci / árral zárva :

Tartozik	Áruszámla	Követel
Mérlegnek	Eladás	
200 db á 80.--P 16.000.--	3.600 db á 100.--P 360.000.--	
Vétel	Mérlegből	
3.000 db á 82.--P 246.000.--	600 db á 100.--P 60.000.--	
1.000 db á 80.--P 80.000.--		
Értékkülönbözeti tartaléknak 12.000.--		
Nyereség 66.000.--		
	<u>420.000.--</u>	<u>420.000.--</u>

Az értékkülönbözeti tartalék kiszámítása a következőképen történik:

zárókészlet forgalmi /piaci/ áron	600 db á 100.--P	60.000.--
" beszerzőáron	600 db á 80.--P	<u>48.000.--</u>
a nem realizált nyereség		<u>12.000.--</u>

Ennek adómentes tartalékolása olyképen történik, hogy ez összeggel megterheljük az áruszámlát az értékkülönbözeti tartalékszámra. Az értékkülönbözeti tartalékszámra pedig mérlegszámlával zárjuk.

Tartozik	Értékkülönbözeti tartalék-számla	Követel
Mérlegszámlának	12.000.-- Áruszámlától	12.000.--

Vagyon	Mérleg, 1942. december 31.	Téher
Árukészlet	60.000.--	Értékkülönbözeti tartalék 12.000.--

Igy kerül a nem realizált 12.000.--P-s nyereség a mérleg téher oldalára.

Az értékkülönbözeti tartalék beállítása révén az áruszámla ez utóbbi esetben is -- az árunak forgalmi / piaci / áron való értékelése esetében is -- a valóságos eredményt, vagyis az üzleti év folyamán értékesített árukon elért nyereséget mutatja ki, amint azt fentebb láttuk.

4. Épületek, gépek, gyári eszközök, üzleti felszerelések és berendezések elhasználása által bekövetkezett értékcsökkenés leírására fordított összegek.

/T.14.§./1/bek.3.pont, Ut.55.§./1/-/12./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérleg szerinti nyereséghez nem szabad hozzászámítani vagy a veszteségből nem szabad levonni azokat az összegeket, amelyeket a vállalat az épületek, gépek, gyári eszközök, üzleti felszerelések és berendezések elhasználása által bekövetkezett értékcsökkenés leírására fordított vagy ily célból tartalékalapba helyezett. A leírt vagy tartalékolott összegek nagyságának megfelelő voltát az adókiutetésre illetékes hatóság felülvizsgálja és azt -- esetleg szakértők meghallgatásával -- adókiutelési szempontból kiigazíthatja; ennek az eljárásnak folyamán figyelemmel kell lenni a használati idő tartamára; a vállalat saját költségén ellenőrző szakértőt alkalmazhat.

/T.14.§./1/bek.3.pont./

2/ Az értékcsökkenési leírás, illetőleg értékcsökkenési tartalékalap célja az, hogy a T-ben felsorolt vagyontár-

gyak elhasználása által a vállalatot ért veszteség, amely egyébként csak akkor tűnnék ki, amikor azok teljesen elhasználódtak, a használat egész idejére arányosan szétosztassék.

/3/ Azok a vagyontárgyak, amelyek a vállalat üzletviteléhez szükségesek, a használat folytán értékükből állandóan veszítenek. Minthogy azonban ez az értékcsökkenés tényleges kiadásként nem jelentkezik, a veszteség-nyereség számlán kifejezésre nem juthat. A helyes üzletvitel szempontjából azonban nyereségnek csak azt lehet tekinteni, ami az ilyen módon előállott értékcsökkenés levonása után fennmarad. Az értékcsökkenés levonása kétféleképpen történhetik. Az egyik mód az, hogy a vállalat mérlegének vagyon oldalán a vagyontárgyak értékét minden évben az elhasználás következtében csökkentett értékben mutatja ki. Keresztülvihető azonban ez a művelet olyan módon, hogy a vállalat a mérlegben azokat a vagyontárgyakat, amelyek értékcsökkenést szenvednek, állandóan a beszerzési áron mutatja ki, az értékcsökkenést pedig a mérleg teher oldalán évről-évre megfelelő arányban növekedő tartalékalapként tünteti fel. Az előbbi módszerrel a vagyontárgyak értékét leírja, a második módszerrel értékcsökkenési tartalékalapot alkot. Bármelyik módszert választja is a vállalat, úgy a leírás, mint a tartalékolás adómentesen történhetik. A vállalatnak ahhoz is joga van azonban, hogy egy és ugyanabban az évben mind a két módszert alkalmazza, akár a vagyontárgyak egyes csoportjainál külön-külön, akár valamennyinél egyszerre. Amennyiben azonban a vállalat mind a két módszert alkalmazza, a leírás és tartalékolás, együttes összege sem haladhatja meg a /6/ és /7/ bekezdésben meghatározott mérvet.

/4/ Értékcsökkenés címén leírásnak vagy tartalékolásnak van helye mindazoknál a vagyontárgyaknál, amelyek -- az anyag- és árukészleten kívül -- az üzletvitelhez szükségesek. Ilyenek elsősorban az épületek. Az a körülmény, hogy az épület házadó alá esik-e vagy sem, a leírás vagy tartalékolás adómentességére befolyással nincs. Adómentes leírásnak vagy tartalékolásnak van helye továbbá a gépek, gyári eszközök, üzleti felszerelések és berendezések elhasználása miatt. Ide tartoznak nemcsak a holt leltári tárgyak, hanem az élő-felszerelés is pl. az igás-állatok stb. Azoknál a kisebb értéket képviselő eszközöknél, szerszámoknál, amelyeket elhasználásuk után /kiselejtezéskor/ a vállalat ujakkal pótol és a pótlást az üzemi költségek között veszteségként számolja el, értékcsökkenés címén leírásnak vagy tartalék létesítésének nincsen helye.

/5/ A földadó alá tartozó ingatlanoknál értékcsökkenés címén nincsen leírásnak vagy tartalékolásnak helye /T.13.§. 5.pont /Ut.30.§./, de nem lehet leírni a beépített vagy be nem épített házhelyek és telkek értékéből sem, mert a T. csak az ott megjelölt és elhasználódásnak kitett vagyontárgyakkal kapcsolatban engedi meg a leírást, illetőleg tartalékolást.

/6/ Értékcsökkenési leírásnak vagy tartalékolásnak csak olyan mértékben van helye, amilyen mértékben a vagyontárgy az üzleti év folyamán bekövetkezett elhasználódás folytán értékéből veszített. Ebből az következik, hogy az év közben beszerzett vagyontárgyak értékéből csak a tényleges használati időtartamra eső részt lehet leírni vagy tartalékolni.

/7/ A leírás vagy tartalékolás helyességének megállapításánál abból kell kiindulni, hogy a vagyontárgyak rendes körülmények között mily hosszú ideig használhatók és a leírás vagy tartalékolás mértékét ennek megfelelően kell megállapítani. Általános irányelvül szolgáljon, hogy rendes körülmények között épületek értékéből 2%, egyéb vagyontárgyak értékéből 7.5% leírása, illetőleg tartalékolása nem kifogásolható. Ezen a mértéken felül értékcsökkenési leírás vagy tartalékolás csak olyan vállalatnál fogadható el, amely igazolja, hogy üzemében a felszerelések elhasználása a rendesenél gyorsabb ütemben történik, vagy a felszerelések egy része bizonyos munkálatok befejeztével értékét veszti. Ide tartoznak különösen az építőipari és bányászati vállalatok, továbbá autó-, fuvarozási, zsák, és hordókölcsonzó vállalatok és általában azok az iparok, amelyek felszerelése az üzem természeténél fogva rendkívüli elhasználásnak van kitéve. A leírás, illetőleg tartalékolás mértékének elbírálásánál figyelembe kell venni azokat az összegeket is, amelyeket a vállalat adómentesen karbantartásra és javításra adott ki, miután a karbantartás és javítás az elhasználás időtartamát bizonyos mértékig meghosszabbítja.

/8/ A leírás vagy tartalékolás mértékét minden egyes vagyontárgyra külön-külön kell elbírálni. Ebből a célból köteles a vállalat a vagyontárgyakról pontos nyilvántartást /leltárt/ vezetni, amelyben fel kell tüntetni a vagyontárgy beszerzésének idejét, beszerzési árát, valamint az évi rendes értékcsökkenéssel kapcsolatban alkalmazandó leírás vagy tartalékolás százalékat és összegét. A nyilvántartásban szereplő vagyontárgyakkal kapcsolatban a vállalat adóbevallásában köteles azt is kimutatni, hogy azok karbantartására és javítására az üzleti év folyamán mily összeget fordított.

/9/ A leírás vagy tartalékolás határa az egyes vagyontárgyaknak a leltárban kitüntetett értéke. A leírásnál e határon túl menni nem is lehet. Adómentes értékcsökkenési tartalékalapot gyűjteni valamely vagyontárggyal kapcsolatban pedig csak addig lehet, amíg a tartalékalap az egyes vagyontárgyaknak az ugyanazon üzleti év végén lezárt leltárban kimutatott értékét el nem éri. A tartalékalapnak ezt az értéket meghaladó részét minden további vizsgálat nélkül hozzá kell számítani a mérlegszerű nyereséghez vagy le kell vonni a veszteségből.

/10/ Az értékcsökkenés címén leírt vagy tartalékolás összegek helyességét a m. kir. adóhivatal mindenkor köteles alapos vizsgálat alá venni. Ha azok helyességét illetőleg aggályai vannak, fel kell hívni a vállalatot arra, hogy a leírásoknál vagy tartalékolásoknál követett elveket tárja fel. Ha a vállalat által nyújtott felvilágosítás nem oszlatja el az aggályokat, a m.kir. adóhivatal szakértőket hallgathat meg. A vállalatnak joga van ellenőrző szakértőt alkalmazni, a vállalatot tehát a helyszíni szemle megtartásának napjáról előzetesen értesíteni kell, hogy az ellenőrző szakértő kijelöléséről idejében gondoskodhassék. Ha a szakértő a feltett kérdésekre helyszíni szemle nélkül is adhat szakvéleményt, ezt a szakvéleményt a vállalattal közölni kell, hogy arra észrevételeit megtehesse. A vállalatnak akkor is joga van a leírás vagy tartalékolás helyességét szakértő véleményével igazolni, ha a m.kir. adóhivatal külön

szakértőt nem rendel ki. Ha a vállalat maga kéri, hogy költségére szakértőt hallgasson meg a m.kir. adóhivatal, ezt a kérelmet akkor is figyelembe kell venni, ha a m.kir. adóhivatal nem kíván szakértőt kirendelni. Amennyiben pedig a vállalat valamely leírás vagy tartalékolás mértékének megállapításánál alapul vett használati időtartamot és az ennek helyes megállapítására kihatással bíró körülményeket a m.kir. iparfelügyelőség, illetőleg épületeknél a m.kir. államépítészeti hivatal, közuti gépjárműveknél, a budapesti gépjármű kerületben az országos automobil szakértőbizottság elnöke által kijelölt szakértő, más kerületben a kerületi hivatalos gépjármű szakértő, végül bányavállalatoknál a m.kir. bányakapitányság szakvéleményével igazolja, ezt a véleményt további vizsgálat nélkül el kell fogadni.

/11/ A jelen §-ban foglalt rendelkezések a vagyontárgyak rendeltetésszerű használatával járó értécsökkenési /avulási/ veszteségek adómentes leírását vagy tartalékolását engedik meg, de nem nyújtanak lehetőséget arra, hogy a vállalat a vagyontárgyak értékének egyéb okok folytán bekövetkezett csökkenését adómentesen elszámolja. Amennyiben tehát a m.kir. adóhivatal azt állapítaná meg, hogy a vállalat a /7/ bekezdésben, illetőleg az elfogadott szakértői véleményben megállapított mértéken felül irt le, vagy tartalékolta a vagyontárgyak értékéből, a különbözeteket a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni.

/12/ A m.kir. adóhivatalnak kötelessége, hogy az értécsökkenési tartalék változásait ellenőrizze és ha rendeltetés ellenes felhasználást észlelne, az ilyen módon felhasznált összegeket vonja adó alá. Ennek a rendelkezésnek az alkalmazásánál mindig azt a célt kell szem előtt tartani, amelyet ez a tartalék szolgál. Ha tehát a vállalat a mérlegében szereplő valamely vagyontárgy pótlására az értécsökkenési tartalékalapból olyan összeget von el, amely a vagyontárgy leltári értékét meg nem haladja, a tartalékalap ilyen felhasználása ellen észrevétel nem tehető. Figyelemmel kell lenni azonban arra, hogy olyan esetekben, amikor a vállalat tartalékoláson kívül leírást is eszközölt, a leírt összegek erejéig az értécsökkenési tartalékalap pótlásra fel nem használható /1.Ut.29.§./" /Ut.55.§./

A T. fenti rendelkezései adómérleg szempontjából az épületek, gépek, gyári eszközök, üzleti felszerelések és berendezések vagyis a beruházott vagyonrészek értécsökkenési leírására vonatkozó tudnivalókat ismertetik.

A beruházott vagyon értécsökkenésének oka a vagyonrészek elhasználódása, kopása vagy avulása következtében keletkező állandó értékvesztés.

Az elhasználódás és kopás technikai értécsökkenés

/ pl. egy gép, amely a folytonos igénybevétel következtében használhatatlanná vált /, az avulás pedig gazdasági értékcsökkenés / pl. egy új találmány révén az egyébként üzemképes régi gép használata többé már nem gazdaságos /.

Mindezeket az értékcsökkenéseket el kell számolnunk, mert csak így kapjuk meg az elmúlt számadási időszak / rendszerint egy esztendő / pontos eredményét. Az értékcsökkenéseknek ez az elszámolása pedig leírás útján történik.

A beruházott vagyonrészeknek egyes számlákon való csoportosításánál figyelembe kell vennünk az egyes beruházott vagyonrészek értékcsökkenésében mutatkozó különbségeket.

Pl. a telkeknél, minthogy nincsenek elhasználódásnak, kopásnak vagy avulásnak kitéve, rendszerint nincs leírás. / Az Ut. jelen §-ának /5/ bekezdése a földadó alá tartozó ingatlanoknál, tehát telkeknél stb. értékcsökkenés címén szintén nem engedélyez adómentes leírást. / Viszont az épületeknél már van leírás, mégpedig a használati időtartammal fordított arányban. Helytelen tehát az elhasználódás, kopás vagy avulás alá nem vetett telkeket az épületekkel közös Ingatlanszámlán egyesíteni.

Ha általában leírásról beszélünk, úgy mindig a beruházott vagyon leírását értjük alatta. Azonban van leírás más vagyonrészekből is. Pl. az adósainkkal szemben fennálló követeléseink értékéből a kétesse vált összegek leírása, a behajthatatlan követelések leírása, vagy pl. az árukészlet értékének avulás, áresés stb. miatti csökkentése.

Ha valamely vagyonrész értékét csökkentjük, a nélkül, hogy a csökkentést tényleges értéktelenedés indokolttá tenné, akkor egyfelől titkos tartalék keletkezik, másfelől az

évi nyereség csökken.

A beruházott vagyon értékcsökkenésének leírását különböző számlák terhére lehet elkönyvelni, mégpedig:

1. az értékcsökkenést veszteségnek tekintjük és mint ilyent az Eredményszámla tartozik oldalára írjuk.

2. Az értékcsökkenéseket gyártási költségnek tekintjük és mint ilyen az előállított gyártmány önköltségének egy részét képezi. Ebben az esetben az értékcsökkenés összegével vagy a Gyártási költség számlát, vagy közvetlenül a Gyártás számlát terheljük meg.

Az értékcsökkenésnek gyártási költségként való kezelése és így a gyártási költség számlára való könyvelése esetén ügyelnünk kell arra, hogy a gyártási költség számlára értékcsökkenés címén könyvelt összeg ne haladja meg a beruházott vagyon használatára mérvének megfelelő értékcsökkenés összegét. Ugyanis a használat mérvét meghaladó leírásoknak a Gyártási költség-, illetve Gyártás számlára való könyvelése a gyártási költségek helyes képét eltorzítja, drágítja a termelést, mert a gyártási költségeket a gyártási költség számlára nem tartozó összegekkel növeli. Már pedig fontos, hogy a Gyártási költség számla a gyártási folyamat tényleges költségeit, ne pedig fiktív költségeket mutasson.

A beruházott vagyon értékcsökkenéséért elismerendő számlára vonatkozólag szintén két eljárás lehetséges:

az egyik eljárás szerint a leírandó értékcsökkenés összegével közvetlenül elismerjük a beruházott vagyon számláit. Ez esetben e számlák két oldalának a különbsége, amely tartozik egyenleg, adja a beruházott vagyon csökkentett értékét. A beruházott vagyon értékcsökkenésének ily módon történő

leirása a közvetlen leírás.

Közvetlen leírás esetén a beruházott vagyonnak a leírással csökkentett értéke jelenik meg a mérleg vagyon oldalán, úgyhogy közvetlen leírásnál az évi mérleg adataiból a beruházott vagyonnak sem az eredeti értéke, sem az évek folyamán a beruházott vagyonrészeken történt leírások nem láthatók.

A másik eljárás szerint a beruházott vagyon, amelyből az értékcsökkenést le kell írni, változatlanul az eredeti beszerző, illetve előállítási értékkel szerepel a beruházott vagyonrészek számláin és természetesen a mérlegekben is. A leírás összegével a beruházott vagyonrészek számlái helyett külön számlát ismerünk el a leírásért, amely számlának követel egyenlege évről-évre a leírás összegével növekszik. E számla egyenlege azután az évi mérlegben, mint a beruházott vagyon számláinak kiegészítője, a teher oldalon jelenik meg, hogy ezáltal a beruházott vagyon a helyes képet mutassa. Ez a közvetett leírás. Ennél az eljárásnál tehát a beruházott vagyont teljes beszerzőértékkel látjuk a mérleg vagyon oldalán, az értékcsökkenésnek megfelelő összeget pedig ellensúlyozó tételként a teher oldalon állítjuk be. A leírásnak ezt a módját, mégpedig főként a beruházott vagyonrészek értékelésénél, elsősorban az ipari, gyári vállalatok alkalmazzák.

A közvetett leirási módnak az előnye, amint azt előbb már említettük, hogy a beruházott vagyon évek hosszú során át a vállalat mérlegeiben eredeti beszerzőértékkel szerepel a mérleg vagyon oldalán és szemben áll vele az eddigi leírások összege, nem csupán a kettőnek a különbsége, amint az a

közvetlen leirási módnál történik.

Most pedig bemutatjuk a két leirási módot.

Közvetlen leirási mód.

Veszünk berendezést 1940. jan. 2-án 24.000.--P értékben. Becslésünk szerint 10 évi használat után fog hasznavehetetlenné válni. Az eredeti beszerzőértékből tehát évenként 10%-ot, azaz 2.400.--P-t kell berendezésünkben értéksökkenés címén leírni.

Tartozik	Berendezésszámla	Követel
1940.	1940.	
jan. 2. Pénztárnak	24.000.--	dec. 31. Eredménytől 2.400.--
		" " Mérlegtől 21.600.--
	<u>24.000.--</u>	<u>24.000.--</u>
1941.	1941.	
jan. 1. Mérlegnek	21.600.--	dec. 31. Eredménytől 2.400.--
		" " Mérlegtől 19.200.--
	<u>21.600.--</u>	<u>21.600.--</u>
1942.		
jan. 1. Mérlegnek	19.200.--	

Az évvégi leltárakban, illetve mérlegekben a berendezés már csak 21.600.--P-vel, majd 19.200.--P-vel stb. szerepel, az értéksökkenés címén évenként leírandó összeget, ~~per~~ ~~ing~~ 2.400.--P-t, pedig közvetlenül az eredményszámlára visszük, ahol mint veszteség jelentkezik.

Vagyon	Mérleg, 1940. december 31.	Teher
Berendezés	21.600.--	

Veszteség	Eredménykimutatás, 1940. december 31.	Nyereség
Leírás berendezésből	2.400.--	

A következő évben / 1941. / a berendezésszámla is ezzel az összeggel / 21.600.--P / nyílik meg, s év végén újabb 2.400.--P leírása után berendezésünk már csak 19.200.--P értékkel szerepel az 1941. évi mérlegben. A 2.400.--P leírás az 1941. évi eredményszámlára kerül.

Vagyon	Mérleg, 1941. december 31.	Teher
Berendezés	19.200.--	

Veszteség Eredménykimutatás, 1941. december 31. Nyereség
Leírás berendezésből 2.400.--!

Ez a folyamat évről-évre ismétlődik, míg végül 10 év múlva 1949. év végén a berendezés teljesen le lesz írva.

Hibája ennek a leirási módnak -- mint már említettük -- hogy elveszíti a beszerzőértékét s csak a leirt értéket tünteti fel.

A közvetlen leirási módot főleg kereskedelmi vállalatok alkalmazzák. Ezeknél a beruházott vagyon nem játszik oly fontos szerepet, nem képezi a vállalat vagyonának oly lényeges alkotórészét, mint az iparvállalatoknál. Ez utóbbiak a közvetlen leirási módot csak irodai, üzleti berendezésükre alkalmazzák.

Közvetett leirási mód.

Közvetett leírásnál az értékcsökkenéseket a következő cimeken lehet a terhek közé felvenni: " leírás épületekből ", " leírás gyári épületekből, gépekből, berendezésekből " stb. Fontos, hogy a " leírás " szó szerepeljen leírás esetén. Kerülni kell azonban minden olyan megjelölést, amely esetleg tartalékalapra engedne következtetni. Sajnos a gyakorlati életben gyakran találkozunk olyan megjelölésekkel / pl. " értékcsökkenési alap, " "értékcsökkenési tartalékalap", "megújítási tartalékalap" stb. /, amelyekből sohasem tudja az ember, hogy tisztán ellensúlyozó tétellel vagy pedig tartalékkal van-e dolga.

Jelen T-ben emlegetett értékcsökkenési tartalékalap pusztán ellensúlyozó tétel.

A tartalékok, illetve a megújítási tartalék / megújítási tartalékalap / olyképen keletkezik, hogy a vállalat évek

hosszu során az évenként elért tiszta nyereségből egy bizonyos összeget visszatart, amelynek rendeltetése a használatatlanná vált beruházott vagyont felfrissíteni /új beruházások eszközzése/, míg a leírások számlája, mint mondtuk, az értékcsökkenés kimutatására szolgál. A két különböző rendeltetésű számlának az összekeverése tehát helytelen.

Gépberendezésünket 1940. jan. 2-án 80.000.--P értékben vásároltuk és becslésünk szerint 16 évi használat után fog hasznavehetetlenné válni. Az eredeti beszerzőértékből tehát évenként 6.25%, azaz 5.000.--P a leirandó értékcsökkenés. Ezt azonban nem magán a gépek számláján könyveljük el, mint közvetlen leirási mód esetén, hanem a leirt értékcsökkenés nyilvántartására külön számlát nyitunk.

Tartozik	Gépek számlája	Követel
1940.	1940.	
jan. 2. Folyószlának	80.000.--	dec. 31. Mérlegszlától 80.000.--
1941.	1941.	
jan. 1. Mérlegszlának	80.000.--	dec. 31. Mérlegszlától 80.000.--
1942.	19	
jan. 1. Mérlegszlának	80.000.--	

Tart.	Gépek leirási /értékcsökkenési/ számlája	Köv.
1940.	1940.	
dec. 31. Mérlegszlának	5.000.--	dec. 31. Eredmény-szlától 5.000.--
	5.000.--	5.000.--
1941.	1941.	
dec. 31. Mérlegszlának	10.000.--	jan. 1. Mérlegszlától 5.000.--
		dec. 31. Eredmény-szlától 5.000.--
	10.000.--	10.000.--
	1942.	
	jan. 1. Mérlegszlától	10.000! --

A két számlán bejegyzett tételek az 1940. évi mérlegben és eredménykimutatásban a következőképen jelennek meg:

Vagyon	Mérleg, 1940. december 31.	Téher
Gépek	80.000.--	Leírás gépekből 5.000.--
Veszteség	Eredménykimutatás, 1940. december 31.	Nyereség
Leírás gépekből	5.000.--	

A gépek tehát a mérleg vagyon oldalán beszerzőértékben szerepelnek, Ezt a terhek köztaleírások tétele ellensúlyozza, helyesbiti. Ez a tétel pedig a leirási számla záró mérlegtétele révén került ide. Az ugyancsak itt feltüntetett leírás ellentétele az eredményszámlán van és így a leírás az eredményszámlán mint veszteség mutatkozik.

Ha meggondoljuk, hogy közvetlen leírás esetében a mérlegben a gépek 75.000.--P-vel szerepeltek volna, látjuk, hogy az eredmény ugyanaz. Ugyanis a fent bemutatott mérlegben látható két összeg /80.000.--P - 5.000.--P/ különbsége is 75.000.--P. A két eljárás végső eredményben tehát megegyezik.

A gépek számláját 1941. jan. 1-én ismét a beszerzőértékkel nyitjuk meg, de helyesbitésül egész éven át ott áll a leirási számla megnyitó mérlegtétele. Év végén újabb 6,25%-ot írunk le, ezzel az összeggel ismét a leírások számláját ismerjük el az 1941.évi eredményszámla terhére. A mérlegbe tehát összesen 10.000.--P leirási összeg kerül.

Vagyon	Mérleg, 1941. december 31.	Teher
Gépek	80.000.--	Leírás gépekből 10.000.--
Veszteség	Eredménykimutatás, 1941. december 31.	Nyeresség
Leírás gépekből	5.000.--	

Az eljárás évről-évre ismétlődik mindaddig, míg 1955. év végén az utolsó részletet is leírjuk. Ekkor a gépek számlája 80.000.--P összegű tartozik egyenlegével szemben a leírások számlája is 80.000.--P követel egyenleget mutat, tehát a gépek értéke teljesen le van írva.

Előfordul, hogy mindkét leirási mód /közvetlen és közvetett/ egyszerre, /egyidőben/ nyer alkalmazást. Így:

a/ Egyes vállalatok az irodai, üzleti beruházások /i-rodai, üzleti berendezés és hasonló/ értécsökkenését közvetlenül írják le, míg a beruházott vagyon többi része értécsökkenésének leírásánál a közvetett módot alkalmazzák.

b/ Egyes beruházott vagyonrészek értécsökkenését évről-évre mindig közvetlenül írjuk le. Előfordul azonban, hogy ugyanezen beruházott vagyonrészekből az előre megállapított évi leirási összegeken felül még bizonyos összegeket írunk le. Ezeknek elkönyvelése pedig a közvetett leirási mód szerint történik. Ez utóbbi leírás többnyire a mértéken felüli leírás, amely tehát titkos tartalékolás. A két leirási mód fenti megkülönböztetésének, illetve alkalmazásának az a következménye, hogy a tényleges értécsökkenést és a tartalékolást nem keverjük össze.

A mértéken felüli leírás a vállalatok óvatossági politikája. Annál jobb, minél hamarabb írja le a vállalat a beruházásokat.

Amennyiben a mértéken felüli leírást leirási számlán tartjuk nyilván, úgy ez elszámolt titkos tartalék, minthogy kívülálló nem tudja megállapítani, hogy ez a számla tényleges értécsökkenést tüntet fel vagy sem. Ha ezt a titkos tartalékot nyilttá akarjuk tenni, akkor a számlának megfelelő címet adunk /pl. Megújítási tartalék/, vagy pedig ily című számlára könyveljük át.

Mint már említettük, az Ut. szerint adómentes értécsökkenési leírás az épületeknél, gépeknél, gyári eszközöknél, üzleti felszereléseknél és berendezéseknél megengedett. Ide tartoznak azonban nemcsak a holt leltári tárgyak, hanem az élőfelszerelés is, pl. az igásállatok stb.

Szerszámoknál, mintáknál, kisebb értékű eszközöknél, amelyeket a vállalat elhasználásuk után ujjakkal pótol és a pótlást az üzemköltségek között veszteségként könyveli el, értékcsökkenés címén leírásnak helye nincs. Az értékcsökkenési leírás helyett engedi meg a Törvény azt, hogy az utánpótlás a költség számla terhére eszközölhető legyen.

Említettük már azt is, hogy az Ut./5/ bekezdése a földadó alá tartozó ingatlanok, beépített vagy be nem épített házhelyek és telkek értékéből nem engedélyez adómentes leírást.

A birói joggyakorlat szerint az ingatlan belsejében levő ásványi anyagok kibányászása címén sem lehet az ingatlan értékéből adómentesen leírni.

Az Ut. szerint az évközben beszerezett vagyontárgyak értékéből csak a tényleges használati időtartamra eső részt lehet leírni vagy tartalékolni. Ez azt jelenti, hogyha a vállalat egy gépet mondjuk aug. 1-én szerez be 8.000.--P-ért, annak évi értékcsökkenési leírása évi 6% mellett 480.--P volna. Minthogy a berendezési tárgy csak 5 hónapig volt használatban /feltéve, hogy az üzleti év vége dec. 31./, az egész évre eső 480.--P összegnek csak $\frac{5}{12}$ része, vagyis $\frac{480}{12} \times 5 = 200.--P$ az az összeg, amely leírható.

A leírás mértékének megállapításánál az elhasználódásnak kitett vagyonrész élettartama az irányadó. Az Ut. szerint általános irányelv az, hogy rendes körülmények között az épületek értékéből 2%, egyéb vagyontárgyak értékéből pedig 7.5% leírása, illetőleg tartalékolása nem kifogásolható. E mértéken felüli értékcsökkenési leírás vagy tartalékolás csak olyan vállalatoknál fogadható el, amely igazolja, hogy

üzemében a felszerelések elhasználása a rendesnél gyorsabb ütemben történik /pl. a gépek nemcsak a nappali órákban, hanem éjjel-nappal vannak üzemben /, vagy pedig a felszerelések egyrésze bizonyos munkálatok befejeztével értékét veszti. Ez különösen építőipari, bányá- stb. vállalatoknál fordul elő.

A legtöbb vállalat eddig a berendezési tárgyakat globálisan tartotta nyilván és az értékcsökkenési leirást is globálisan eszközölte. A globális elszámolás lehetősége azonban megszűnt, minthogy az Ut. elrendeli, hogy az értékcsökkenési leirást vagy tartalékolást a leltárba felvett minden egyes vagyontárgyra külön-külön kell megállapítani. Ebből a célból köteles a vállalat a vagyontárgyakról pontos nyilvántartást vezetni, amelyben fel kell tüntetni a vagyontárgy:

beszerzésének idejét,

beszerzési árát,

az évi rendes értékcsökkenéssel kapcsolatban alkalmazandó leírás vagy tartalékolás százalékat és összegét. A vállalat köteles adóbevallásában azt is kimutatni, hogy fenti vagyontárgyak karbantartására és javítására az üzleti év folyamán mily összegeket fordított.

A következő oldalon bemutatunk az Ut. rendelkezéseinek megfelelően szerkesztett nyilvántartó lapot.

A /9/ bekezdés szerint a leírás vagy tartalékolás végső határa a beszerző érték, amelyen felül való leírásnak természetesen helye nincs. Egyébként pedig leírás vagy tartalékalap létesítése az Ut./6/ bekezdése szerint csak olyan mértékben megengedett, amily mértékben a vagyontárgy az üzleti év folyamán értékéből veszített.

Leltári nyilvántartó lap.

Vagyontárgy megnevezése:..... Szám:..... Jegyzet

Beszerezés időpontja:..... Elhelyezés:.....

[illegible]

Az évi rendes leírások százalékat mindig a beszerzési értékre lehet alkalmazni, nem pedig a már megtörtént leírások után maradó mérlegértékre.

Az Ut./11/ bekezdése értelmében csak a vagyontárgyak rendeltetésszerű használatával járó értékcsökkenési leírások engedélyezhetők, az egyéb okok folytán bekövetkezett értékcsökkenések azonban adómentesen le nem írhatók. Így pl. valamely vagyontárgy beszerző értékének csökkenése címén adómentes leírás nem lehetséges. Ha tehát egy két év előtt 40.000.--P-ért vásárolt gépnek, amelynek értékéből évi 7.5%-ot írunk le, mai beszerzőértéke 22.000.--P, akkor e harmadik évben is a gép értéke csupán 3.000.--P-vel csökkenthető és a gépnek a mérlegben 31.000.--P-vel kell szerepelnie, annak ellenére, hogy jelenlegi beszerzőértéke 22.000.--P volna.

Légoltalmi óvóhelyek, légoltalmi berendezések és felszerelések leírásának kérdésével az Ut. külön nem foglalkozik. Ezt a kérdést a 160.032/1940.VII.sz.pü.min. rendelet szabályozza.

E rendelet szerint az állandóan adómentes épületekben létesített végleges légoltalmi óvóhelyeknél és az ezzel kapcsolatos légoltalmi célt szolgáló berendezési és felszerelési cikkeknel és eszközöknél évi 20%-os értékcsökkenési leírás vagy tartalékolás eszközölhető adómentesen.

Azoknál a végleges óvóhelyeknél azonban, amelyekkel kapcsolatban az adózót az óvóhely létesítése folytán házadókedvezmény illeti meg, öt egymásután következő éven át csupán 10%-os leírás eszközölhető adómentesen, mert az óvóhely létesítésének költségeiből 50%-ot a házadókedvezmény engedé-

lyezésével a kincstár vállalt magára.

Azok a légvédelmi felszerelések, amelyek nem szorosan az óvóhellyel kapcsolatosak /pl. gázálarcok, elsötétítő anyagok stb./ annyi idő alatt írhatók le, amennyi idő a m.kir. iparfelügyelőség igazolása szerint elhasználódásuknak megfelelően.

Az Ut. jelen §-ával kapcsolatban megjegyezzük, hogy az értékesítési leírások mérvének megállapításánál az a lényeg, hogy a leírásokat vállalatgazdaságilag helyesen állapítsuk meg. Annál jobb, minél hamarabb írja le a vállalat a beruházásokat.

Az adó szempontjai ne vezessenek a leírások mértékének megállapításánál, mert legfeljebb a többletet hozzáadják az adóalaphoz. Az Ut., illetve az adóhatóságok a minimális leírási %-ot állapítják meg. Sok vállalat tévesen ezeket a %-okat írja le.

Ha a vállalat a megengedettnél többet ír le, ez még nem jelenti azt, hogy a többletet hozzá is kell adni az adóalaphoz, mert ha ez a nagyobb leírás megokolt és a vállalat ezt kellő módon igazolja is, akkor az adóhatóság rendszerint hozzájárul a többlet adómentes leírásához. /1. Ut./7/ és /10/ bek./

5. A leltári vagyon pótlásának nem minősíthető új beszerzések, valamint értékükben részben vagy egészben leírt leltári tárgyak pótlására fordított kiadások.

/T.13.§.4.pont, Ut.29.§./1/-/7/./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál -- amennyiben a mérleg egyenlegét befolyásolják -- a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni a leltári vagyon pótlásának nem minősíthető új beszerzések-re fordított kiadásokat, valamint az értékükben részben vagy egészben leírt, illetőleg tartalékolt leltári tárgyak pótlására fordított kiadásokat a leírt, illetőleg tartalékolt összeg erejéig. /T.13.§.4.pont./

/2/ E § rendelkezései alá esik minden olyan beszerzés, amely a vállalat üzemének /üzleti működésének/ kibővítésére irányul, vagy általában növeli a vállalat vagyonát. Ilyenek pl. az üzlet megnagyobbítása következtében szükségessé vált új felszerelés és berendezés, a régi gépeken kívül beállított új gépek, az épületek forgalmi értékét növelő nagyobb mérvű átalakítások stb. Az erre fordított kiadások tehát a mérlegszerű nyereséghez hozzászámítandók vagy a veszteségből levonandók. Amennyiben azonban a vállalat üzemének /üzleti működésének/ kibővítésével kapcsolatosan olyan kiadások is merülnek fel, amelyek révén a vállalat vagyona a dolog természeténél fogva nem növekedik, amilyenek pl. az épületek forgalmi értékét nem növelő kisebb mérvű átalakítási költségek, szervezési költségek stb., az ilyen költségek a jelen § értelmében a mérlegszerű nyereséghez nem számíthatók hozzá vagy a veszteségből nem vonhatók le.

/3/ A T-nek a jelen §-ban tárgyalt rendelkezése alapján az új vagyontárgyak beszerzésére fordított kiadások elbírálásánál más eljárást kell követni akkor, ha olyan vagyontárgy beszerzéséről van szó, amely nem egy már meglevő és használhatatlanná vált vagyontárgy pótlására szolgál és ismét más eljárást akkor, ha olyan vagyontárgy beszerzéséről van szó, amely egy már addig is megvolt, de az idő folyamán használhatatlanná vált, vagy a technika fejlődése következtében elavult vagyontárgy pótlására vagy kicserélésére szolgál.

/4/ Ha a vállalat nem egy már meglevő vagyontárgyának pótlására szolgáló új vagyontárgyat szerez be, helyes könyvelés mellett a mérleg egyenlege nem változik, mert amíg egyfelől a kérdéses vagyontárgy beszerzésére fordított összeget kiadásként vagy hitelbe történő vásárlás esetében a megfelelő folyószámla elismerésével a szenvedő vagyon állagát növelő tételként könyvelik el, addig másfelől a beszerzett vagyontárgy értékét a cselekvő vagyon szaporulataként könyvelik. Ilyen esetben természetesen az új vagyontárgy értékének a nyereségegyenleghez számításáról vagy a veszteségegyenlegből levonásáról szó nem lehet. Ha azonban a vállalat csak a kiadást vagy beszerzéssel kapcsolatos tartozást könyveli el, mint költséget a nélkül, hogy a beszerzett vagyontárgy értékét vagyonként számbavenné, a jelen §-ban tárgyalt rendelkezést minden további vizsgálat nélkül alkalmazni kell.

/5/ Ha a beszerzés azért vált szükségessé, mert valamely vagyontárgy, amelynek értéke a mérlegben szerepelt,

használatatlanná vált vagy elavult, azt kell megvizsgálni, hogy a pótoltt vagyontárgy értékét a használati idő tartama alatt értékesítkkenés címén egészen vagy részben adómentesen leírták-e vagy az eredeti leltári értéknek megfelelő összeget egészen vagy részben adómentesen tartalékoltták-e. Ha az ujonnan pótoltt vagyontárgy értékét egészen leírták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értéke teljes összegben vagyonsként állítandó be a mérlegbe, ha pedig a vagyontárgy értékét egészen tartalékoltták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értéke teljes összegben elszámolandó e tartalék terhére s amennyiben a vállalat ezt elmulasztotta volna, a csupán költségként elszámolt beszerzési összeget a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni. Ha az ujonnan pótoltt vagyontárgy értékét csak részben írták le, vagy csak részben tartalékoltták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értékének azt a részét kell hozzászámítani a mérlegszerű nyereséghez, vagy kell levonni a veszteségből, amely az adómentesen leírt vagy tartalékoltt összegnek felel meg. Ha azonban a vállalat valamely eredetileg kisebb értékű vagyontárgyat nagyobb értékűvel pótoltt, az eredeti értéket meghaladó különbözetet a mérlegszerű nyereséghez ugyancsak hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni, ha csak a vállalat a szóbanforgó vagyontárgy forgalmi értékének /piaci árának/ emelkedését hiteltérdemlően nem igazolja. Kétely esetében szakértői véleményt kell beszerezni.

/6/ Ha olyan vagyontárgy vált használatatlanná, vagy avult el, amelynek értékéből a vállalat még semmit sem írt le, vagy amellyel kapcsolatban még semmit sem tartalékoltt, az annak pótlására fordított költség, mint leltári pótlás adómentesen számolható el. Megjegyzendő azonban, hogy az ilyen értelemben eszközölt pótlás adómentes elszámolása csakis azonos rendeltetésű és ugyanolyan értékű vagyontárgy beszerzésére terjed ki. A pótoltt vagy kicserélt vagyontárgy értékesítéséből befolyt összeget pedig a vállalat üzleti könyveiben elszámolni köteles.

/7/ Ha a vállalat az értékében egészen vagy részben leírt vagy tartalékoltt vagyontárgy pótlására vagy kicserelésére fordított összeget mérlegében vagyonsként kimutatja, vagy ha a vállalat által a pótlással vagy kicseréléssel kapcsolatban elszámolt összeget az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez hozzászámították, vagy a veszteségből levonták, a vállalat a korábban leírt vagy tartalékoltt összeg erejéig a leírásra vagy tartalékolásra új jogalapöt nyer. A leírás vagy tartalékolás mérvének elbírálásánál a T. 14.§-a /1/ bekezdésének 3. pontjában /Ut.55.§./ foglalt szabályok szerint kell eljárni." /Ut.29.§./

Fenti rendelkezések egyfelől a leltári vagyon pótlásának nem minősíthető új beszerzések esetén, másfelől az értékükben részben vagy egészen leírt, illetőleg tartalékoltt leltári tárgyak pótlása esetén követendő eljárást ismertetik.

A Törvény leltári vagyonról, illetve leltári tárgyak-

ról beszél. Ezzel kapcsolatban meg kell jegyeznünk, hogy itt a Törvény a beruházott vagyont érti, tehát azokat a vagyონrészeket, amelyek a vállalat továbbvitelének céljait szolgálják. Ide tartoznak tehát az üzleti és irodai berendezés, épületek, gépek, szállítóeszközök stb. Nem tartoznak a T. jelen §-ának hatálya alá a forgó vagyónrészek /pl. áruk, váltók, követelések stb./, noha a kereskedelmi jog szempontjából a forgó vagyónrészek ugyancsak a leltár fogalmi körébe tartoznak.

Az Ut. szerint minden új leltári tárgy beszerzésére fordított kiadás, amely a vállalat vagyonát növeli /pl. a meglevő gépeken felül további gépek beszerzése stb./, a vállalat mérlegében vagyónként mutatandó ki, vagyis az új beszerzést nem a költség számla, hanem a megfelelő vagyónrészszámla /pl. gépek számlája stb./ terhére könyveljük. Ha azonban az új beszerzést mégis a költség számlára könyvelték, akkor ennek összege a mérlegszerű nyereséghez hozzászámítandó vagy a veszteségből levonandó. Az oly kiadások viszont, amelyek révén a vállalat vagyona a dolog természeténél fogva nem növekedik, amilyenek pl. a szervezési költségek, a különböző karbantartási költségek stb. a megfelelő tiszta vagyón jellegű költség számlán számolhatók el és a mérlegszerű nyereséghez nem számíthatók hozzá, illetve a veszteségből nem vonhatók le.

Az Ut. részletes rendelkezést tartalmaz arra az esetre, ha a beszerzés azért vált szükségessé, mert valamely vagyontárgy, amelynek értéke a mérlegben szerepelt, használhatatlanná vált vagy elavult. Ez esetben azt kell megvizsgálni, hogy a pótoltt vagyontárgy értékét a használati idő tartama alatt értékcsökkenés oimén egészben vagy részben adómentesen leírták-e, vagy az eredeti leltári értéknek megfelelő összeget egészben

vagy részben adómentesen tartalékolták-e.

Az Ut. szerint, ha az ujonnan pótoltt vagyontárgy értékét egészen leírták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értéke teljes összegben vagyonként állítandó be a mérlegbe. Tudjuk, teljes leírás után az illető vagyontárgy értéke egyáltalában nem szerepel a főkönyvben, illetve a mérlegben. Pótlás esetén a pótlásként beszerzett új vagyontárgy teljes összegével megterheljük az illető vagyonrészszámlát /pl. berendezésszámlát, gépek számláját stb./ a pénztár- vagy folyószámla javára. Ez esetben az ujonnan beszerzett vagyontárgy a mérleg vagyonoldalán fog szerepelni.

Ha az ujonnan pótoltt vagyontárgy értékét egészen tartalékolták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értéke teljes összegben elszámolandó e tartalék terhére. Ennek bemutatására vegyük a következő példát.

Egy vállalat 8. számú gépét, amelynek 1929. jan. 1-én 8.000.--P volt a beszerzési ára, 1939. máj. 1-én kicseréli egy ugyanolyan áru és teljesítményű új gépre /száma 15. lesz/, mint amilyen a régi gép volt. A régi gép értékét 1938. dec. 31-éig teljes összegében tartalékolták.

Főkönyvi számlák a gép kicserélése előtt:

Tartozik	Gépek számlája	Követel
1939. jan.1. 8. számú gép	8.000.--	

Tartozik	Gépek értékcsökkenési számlája	Követel
	1939. jan.1. 8. sz.gép értékcsökkenése	8.000.--

Ha szószerint követjük az Ut. előírását, akkor a vásárolt új gép értékével közvetlenül kell megterhelnünk az értékcsökkenési számlát a megfelelő vagyonrészszámla javára. Helye-

sebb azonban a vételt a gépek számláján is keresztülvezetni, hogy ez a számla is mutassa a gép kicserélésének üzleteseményét. Ennek megfelelően a főkönyvi számlák alakulása 1939. máj. 1-én a gép kicserélésének elkönyvelése után a következő lesz.

Tartozik	Gépek számlája	Követel
1939.	1939.	
jan.1. 8.számú gép	8.000.--	máj.1. Gépek érték-
máj.1. Folyószámlának		csökk.szám-
/15.sz.gépért/	8.000.--	lájától
		8.000.--

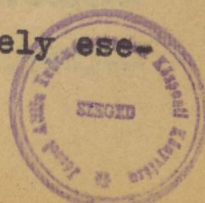
Tartozik	Gépek értéksökkenési számlája	Követel
1939.	1939.	
máj.1. Gépek számlá- jának	8.000.--	jan.1. 8.sz.gép ér- téksökkenése 8.000.--

Tartozik	Folyószámla	Követel
	1939.	
	máj.1. Gépek számlá- jától	8.000.--

Amennyiben az újonnan beszerzett vagyontárgyat az Ut.-nak megfelelően a fent bemutatott módon könyveljük el, úgy akkor a mérlegszerű nyereséghez való hozzáadásnak, vagy a veszteségből való levonásnak helye nincs.

Az Ut. szerint: "ha az újonnan pótoltt vagyontárgy értékét csak részben irták le, vagy ^{csak} részben tartalékolták, a pótlásként beszerzett új vagyontárgy értékének azt a részét kell hozzászámítani a mérlegszerű nyereséghez, vagy kell levonni a veszteségből, amely az adómentesen leírt vagy tartalékolt összegnek felel meg.

Ha azonban a vállalat valamely eredetileg kisebb értékű vagyontárgyat nagyobb értékűvel pótoltt, az eredeti értéket meghaladó különbözetet a mérlegszerű nyereséghez ugyancsak hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni, hacsak a vállalat a szóbanforgó vagyontárgy forgalmi értékének /piaci árának/ emelkedését hiteltérdemlően nem igazolja. Kétely ese-



tében szakértői véleményt kell beszerezni."

Példa. Egy vállalat 5.számú gépét, amelynek 1934.aug. 31-én 7.000.-- P volt a beszerzési ára és értékéből 1940. dec. 31-éig 38 %-ot, azaz 2.660.-- P-t tartalékoltak, 1941. jun. 15-én egy olyan gépre /száma 9.lesz/ cseréli ki, amelynek teljesítőképessége 30 %-kal nagyobb a régi gép teljesítőképességénél. Az új gép vételára 9.760.-- P. A régi gépet a vállalat 3.540.-- P-ért adja el.

Főkönyvi számlák a gép kicserélése előtt:

Tartozik	Gépek számlája	Követel
1941.		
jan.1. 5.számú gép	7.000.--	
Tartozik	Gépek értéksökkenési számlája	Követel
	1941.	
	jan.1. 5.sz.gép értékcsökkenése	2.660.--

Főkönyvi számlák a gép kicserélése után:

Tartozik	Gépek számlája	Követel
1941.		
jan.1. 5.számú gép	7.000.--	1941.
jun.15. Folyószámlának /9.sz.gépért/	9.100.--	jun.15. Eladásra kerülő gépek számlájától
		7.000.--
Tartozik	Gépek értéksökkenési számlája	Követel
1941.		
jun.15. Eladásra kerülő gépek számlájának	2.660.--	1941.
		jan.1. 5.sz.gép értékcsökkenése
		2.660.--
Tartozik	Gépzemelt költség számla	Követel
1941.		
jun.15. Folyószámlának /9.sz.gépért/	660.--	
Tartozik	Folyószámla	Követel
1941.		
jun.15. Folyószámlának /9.sz.gépért/	660.--	1941.
		jun.15. 2 számlától
		9.760.--
Tartozik	Eladásra kerülő gépek számlája	Követel
1941.		
jun.15. Gépek számlájának	7.000.--	1941.
		jun.15. Gépek értékcsökkenési számlájától
		2.660.--
		" 20. Folyószámlától
		3.540.--

Az új gép teljesítőképessége 30%-kal nagyobb a régi gépénél. A régi gép ára 7.000.--P volt, ennek 30%-a 2.100.--P, az új gépnek tehát 9.100.--P-be kellett volna kerülnie. Áremelkedés folytán azonban 9.760.--P volt az ára. Ezt a 660.--P-s áremelkedést a vállalat igazolta, s így adómentesen számolhatta el. Ezért került tehát a gépüzemi költség számlára.

Fenti könyvelés esetén nem kell az adómentesen leírt vagy tartalékolt összeget, jelen esetben 2.660.--P-t, továbbá a régi és az új gép ára közötti 2.760.--P-s különbözetből 2.100.--P-t a mérleg szerű nyereséghez hozzászámítani, vagy a veszteségből levonni, mert fenti összegeket mint vagyonnövekedést könyveltük el és ezáltal már szerepelnek a nyereségben. Ugyanis a gépek számlájának 9.100.--P-s egyenlege /az új gép áremelkedéssel csökkentett vételára/ magában foglalja a régi gép 4.340.--P-s értékét, az adómentesen tartalékolt 2.660.--P-t és az új gép 30%-kal nagyobb teljesítményének megfelelő 2.100.--P-t. Összesen tehát 9.100.--P-t. Ezt könyveltük el mint vagyonnövekedést a gépek számlájára.

Az eladásra kerülő gépek számláján 800.--P-s tartozik egyenleg van. Ez kerül adómentesen az eredmény számla veszteségei közé.

6. A földadó alá tartozó ingatlanok értékének leírására fordított összegek.

/T.13.§.5.pont, Ut.30.§./1/-/3/./

"/1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál -- amennyiben a mérleg egyenlegét befolyásolják -- a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell vonni a földadó alá tartozó ingatlanok értékének leírására fordított összegeket. /T.13.§.5.pont./

/2/ Az előbbieken idézett jogszabály a földadóról szóló 1927. évi 100/P.M. számú hivatalos összeállítás 1. §-ában foglalt rendelkezés szerint földadó tárgyúul szolgáló ingatlanok értékének bármily oknál fogva bekövetkezett csökkenésével kapcsolatban tiltja a leírásra fordított összeg adómentes elszámolását. Ennek a rendelkezésnek az a gyakorlati jelentősége, hogy a mérleg vagyontételei között szereplő, földadó tárgyúul szolgáló ingatlanok mérlegszerű értékéből leírásnak, vagy azzal kapcsolatban értékcsökkenési tartalék létesítésének nincsen helye. Azok a költségek, amelyek a földadó tárgyúul szolgáló ingatlanok értékének megóvását célozzák, mint a termeléssel kapcsolatos üzemköltségek természetesen adómentesen elszámolhatók.

/3/ Az /1/ bekezdés rendelkezése nem vonatkozik a földadó tárgyúul szolgáló ingatlanok termőképeségének fokozása céljából eszközölt különféle beruházásokra /meliorációk/, továbbá az ingatlanokkal kapcsolatos üzemi felszerelések értékének leírására fordított összegekre, végül a földadó tárgyúul nem szolgáló ingatlanok értékcsökkenésére fordított leírásokra, amelyekkel kapcsolatban a leírás vagy tartalékolás jogszerűségének kérdését a T. 14. §-a /1/ bekezdésének 3. pontjában /Ut.55.§./ foglalt szabályok szerint kell elbírálni." /Ut.30.§./

A földadóról szóló 1927. évi 100/P.M. számú Hivatalos Összeállítás szerint a földadó tárgya a szántóföldek, rétek, legelők, kertek, szőlők, nádasok és általában minden gazdaságilag használható földterület, habár tényleg más célra használják is. Az Ut. 55.§./5/ bekezdése szerint a földadó alá eső ingatlanokkal azonos elbírálás alá esnek a beépített vagy be nem épített házhelyek és telkek is, mert a T. csak az elhasználódásnak kitett vagyontárgyakkal kapcsolatban engedi meg a leírást, illetve tartalékolást. Minthogy pedig a földadó alá tartozó ingatlanok, továbbá a beépített és be nem épített házhelyek és telkek nincsenek az állagot érintő értékcsökkenésnek kitéve, így tehát leírásnak vagy értékcsökkenési tartalék lé-

tesítésének sincs helye.

Csak az épület-ingatlanok értéke irható le adómentesen, a bányaterület értéke azonban le nem irható. / 727/1940. Közigazgatási Biróság pénzügyi osztály./

Tehát az értékcsökkenésnek ki nem tett ingatlanok külön számlán, és az értékcsökkenésnek kitett ingatlanok /pl. épületek stb/ ugyancsak külön számlán tartandók nyilván, a kettőnek közös Ingatlan számlán való nyilvántartása tehát helytelen.

7. Ingyenes háramlás esetében a háramlás alá eső vagyон értékeből a háramlási idő tartama alatt aránylagosan leírt vagy tartalékolt összegek.

/T.14.§./1/bek.4.pont, Ut.56.§./1/-/4./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem szabad hozzászámítani, vagy a veszteségből nem szabad levonni azokat az összegeket, amelyeket ingyenes háramlás esetében a vállalat a háramlás alá eső vagyон értékeiből a háramlási idő tartama alatt aránylagosan leírt vagy tartalékolt. /T.14.§./1/bek.4.pont./

/2/ Az ingyenes háramlás által a háramlás alá eső vagyон a vállalatra nézve a háramlási idő eltelte után teljesen elvész éppugy mint az 55.§-ban részletesen felsorolt vagyontárgyak a teljes elhasználás által. Az e címen szükséges leírások és tartalékolások szempontjából tehát általában ugyanazok a szabályok az irányadók, amelyeket a most hivatkozott §. az értékcsökkenési leírásokra és tartalékolásokra megállapít. A leírás és tartalékolás egyévi összege együtt nem lehet több, mint a vagyон értékeiből a háramlási idő arányában egy évre eső rész.

/3/ E §. alkalmazása szempontjából a háramlási vagyон fogalma a legszorosabban magyarázandó és csakis az olyan vagyонból eszközölt leírások vagy tartalékolások igényelhetnek adómentességet, amelybe a vállalat tőkéjét befektette és amely vagyontárgynak értéke az ingyenes háramlás következtében veszteséggént jelentkezik. A háramlás címen leírt vagy tartalékolt összeg elbírálásánál számításba kell venni azt az összeget is, amelyet az ingyenesen háramló vagyontárggyal kapcsolatban a vállalat ugyanabban az évben értékcsökkenési veszteség címen leírt vagy tartalékolt, mert a kétféle címen eszközölt leírás vagy tartalékolás együtt nem lehet több, mint az adott esetben megengedett nagyobbik leírás vagy tartalékolás összege. Ha tehát a háramlási idő valamely épületre vonatkozóan 50 év vagy ennél hosszabb, akkor mindkét címen együtt legfeljebb évi 2%-ot, ha pedig a háramlási idő 50 évnél rövidebb, úgy a háramlási i-

dőnek megfelelő évi összeget lehet leírni vagy tartalékolni.

/4/ A leirt vagy tartalékolt összeg vizsgálatánál figyelemmel kell lenni arra, hogy a leirt vagy tartalékalapba helyezett összeg levonása után a háramló vagyontárgynak a mérlegben kimutatott értéke ne legyen kisebb, mint amilyen a háramlási időből még hátrlevő részre arányosan esik. Így tehát abban az esetben, ha a vállalat valamely évben a megfelelő részt leírni vagy tartalékolni nem tudta, a hiányt a következő években adómentesen pótolhatja. Pl. Valamely vállalat 50 év alatt ingyen átmegy a város tulajdonába. A háramló vagyon értéke az első mérlegben 250.000 P-ben volt kitüntetve. A vállalat az első 10 év alatt háramlási tartalékot nem tudott létesíteni. A 11-ik évben 50.000 P nyeresége volt, amelyből 25.000 P-t tartalékolt háramlás címén. Jóllehet az egy évre arányosan eső rész csak 5.000 P, az egész 25.000 P tartalékolása adómentes, mert a 11 évre együtt 55.000 P-t lett volna joga tartalékolni." /Ut.56.§./

Az ingyenes háramlás alá eső vagyon leírása vagy tartalékolása azért adómentes, mert a vállalat a háramlás folytán elveszti a másra átháramlott vagyontárgyba fektetett vagyonát. A vállalatot tehát tényleges veszteség éri.

Ingyenes háramlás címén eszközölt leírásokra és tartalékolásokra általában ugyanazok a szabályok az irányadók, mint az értékesítési leírásokra és tartalékolásokra.

Csak az az összeg írható le vagy tartalékolható adómentesen a háramlás alá eső vagyontárgy értékéből, amely összeget a vállalat a vagyontárgyba tényleg befektetett, és amely összeg az ingyenes háramlás folytán tényleges veszteségként jelentkezik. Ezek szerint a háramlás alá eső vagyontárgy eszményi értéke a vállalatnak még akkor sem okoz tényleges veszteséget, ha azt a vállalat mérlegében kimutatja.

A háramlási vagyont a háramlási idő elteltéig okvetlenül le kell írni, mert ez a vagyon a háramlási idő eltelte után a vállalatra nézve elvesz. Ha tehát a vállalat valamely évben vagy években a háramlási részt leírni vagy tartalékolni nem tudta, a hiányt a következő években adómentesen pótolhatja.

Ez a rendelkezés megtöri azt az elvet, hogy minden üz-

leti év eredménye külön-külön, tehát egymástól függetlenül adóztatandó meg.

8. A szabadalmi vagy az időtartamhoz kötött egyéb jogok értékéből az időtartammal aránylagosan leirt összegek.
/T.14.§./1/bek.5.pont, Ut.57.§./1/-/3//

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem szabad hozzászámítani vagy a veszteségből levonni azokat az összegeket, amelyeket a vállalat a szabadalmi vagy az időtartamhoz kötött egyéb jogok értékéből az időtartammal aránylagosan leirt vagy tartalékol. /T.14.§./1/bek.5.pont./

2/ A szabadalmi vagy az időtartamhoz kötött egyéb jogok és jogosítványok megszerzésére kiadott összegeket a vállalat mérlegében vagyonként köteles kimutatni. A jelen §-ban foglalt rendelkezések a vállalatnak arra adnak módot, hogy a mérlegben kimutatott ilyen eszmei vagyon értékét megfelelő részletekben adómentesen leirhassa vagy tartalékolhassa.

3/ A szabadalmi vagy időtartamhoz kötött egyéb jogok a szabadalmi idő, illetőleg a kikötött időtartam elteltével megszűnnek, azoknak értéke tehát fokozatosan csökken és végül teljesen elenyészik. A leírás és tartalékolás egyévi összege együtt nem lehet több mint e jogok értékéből a használati idő arányában egy évre eső rész. A leírás és tartalékolás együttes összegének határa pedig e jogok mérlegszerű értéke." /Ut.57.§./

Ide tartoznak fentiek értelmében a gyártási jogokért és titkokért, védjegyhasználati jogokért és receptekért kifizetett összegek, noha ezek a jogok stb. nem meghatározott idő elteltével, hanem ami ezzel azonos jelentőségű, avulás következtében veszti el értéküket. Ezeket a vállalatok a leírásra általában megállapított 50 év alatt írhatják le. Rövidebb idő alatt is le lehet írni, ha a vállalat ezt a rövidebb elévülési időt szakértői véleménnyel igazolja.

A szabadalmi vagy időtartamhoz kötött egyéb jogok értékéből való leírásokra nem érvényes az előző §-nak az a rendelkezése, hogy az elmulasztott leírások utólag pótolhatók.

9. Behajthatatlan és kétes követelések címén veszteséggént leírt összegek.

/T.14.§./1/bek.6.pont, Ut.58.§./1/-/7./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem szabad hozzászámítani vagy a veszteségből nem szabad levonni azokat az összegeket, amelyeket a vállalat a mérlegben behajthatatlan vagy kétes követelések címén veszteséggént leírt vagy tartalékol; ezeknek a leírásoknak és tartalékolásoknak indokolt voltát a vállalat a pénzügyi hatóság kívánságára igazolni köteles s amennyiben azt kielégítő módon igazolni nem tudja, a pénzügyi hatóság azokat az adókimutatás szempontjából megfelelően kiigazítja. /T.14.§./1/bek.6.pont./

/2/ A KT. 28. §-a és 199. §-ának 5. pontja kötelezi a vállalatokat, hogy a kétes követeléseket valószínű értékükben vegyék fel, a behajthatatlanokat pedig jegyezzék le. Behajthatatlan az olyan követelés, amelyről már bebizonyult, hogy az adóstól abból semmit sem lehet behajtani, kétes pedig az olyan követelés, amelyről megállapítható, hogy az adós rossz anyagi viszonyai miatt a maga egészében behajtható nem lesz. Kétes a követelés pl. ha az adós ellen kényszeregyességi eljárás van folyamatban. A vállalat akkor jár el helyesen, ha a behajthatatlan követeléseket egész összegükben leírja, ellenben a kétes követeléseknek csak azt a részét írja le, vagy tartalékolja, amely előreláthatólag nem lesz behajtható.

/3/ A m. kir. adóhivatalnak ügyelnie kell arra, hogy a vállalat ily leírásokkal vagy a kétes követelések tartaléklapjának a szükséges mértéken felül való javadalmazásával ne vonja el a nyereséget az adóztatás alól. Ezért a leírások vagy tartalékolások indokolt voltát ellenőriznie kell és azokra a vállalatnál igazolást követelhet.

/4/ A behajthatatlan követelések igazolása céljából a vállalat köteles azoknak az adósoknak személy szerinti kimutatására, akikkel szemben a behajtást eredménytelenül kísérelte meg és kötelezhető a behajtás érdekében tett lépések eredménytelenségét igazoló iratok /bírói határozatok stb./ bemutatására is. Olyan adósokra vonatkozóan, akiknek vagyontalan-sága köztudomású /pl. közadakozásból élnek, valamint akikről köztudomású, hogy vagyon hátrahagyása nélkül meghaltak, vagy vagyon hátrahagyása nélkül ismeretlen helyre távoztak s ennek folytán indokolt, hogy a vállalat a behajtást költségkiméle-sből meg se kísérelje, /az okirati bizonyítást mellőzni kell. A kétes követeléseket szintén tételenként kell felsorolni és meg kell jelölni az okokat, amelyek a leírást, illetőleg a tartalékolást indokolttá teszik. A Pénzügyi Központ felülvizsgálata alá tartozó pénzügyi intézményeknél mellőzni kell a további bizonyítást, ha a vállalat igazolja, hogy valamely követelés leírása vagy tartalékolása a Pénzügyi Központ intézkedése alapján történt.

/5/ A vállalat közgyűlése által behajthatatlannak vagy kétesnek minősített követeléseket -- megfelelő igazolás mellett -- akkor is le kell vonni a mérlegszerű nyereségből vagy hozzá kell számítani a veszteséghez, ha azok a vállalat mérlegében és veszteség-nyereségszámlájában nincsenek behajthatatlan vagy kétes követelésként kitüntetve.

/6/ A behajthatatlan és kétes követelések jegyzékét a

m. kir. adóhivatal köteles alaposan átvizsgálni, s amennyiben a leírások és tartalékolások aggályosak, szükség esetén a vállalat könyveinek és levelezésének megvizsgálása útján kell a tényleges állapotot felderíteni és a leírásokat vagy tartalékolásokat ennek megfelelően kiigazítani. A leírás vagy tartalékolás elbírálásánál a m. kir. adóhivatalnak általában nincs joga azt vizsgálni, hogy a követelés behajthatatlanná vagy képtessé válásának mi volt az oka és hogy a veszteség elhárítható lett volna-e. Ha azonban a családi részvénytársaságnak részvényeseivel vagy a korlátolt felelősségű társaságnak tagjaival és mindezek hozzátartozóival szemben fennálló követelések leírásáról vagy tartalékolásáról van szó, a veszteségként elszámolt összeget, mint a T. 13. §-ának 22. pontjában /Ut. 47. §./ említett rejtett nyereségjuttatást a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani vagy a veszteségből le kell vonni.

/7/ Ha a behajthatatlannak minősített és leirt vagy tartalékolott követelés később egészben vagy részben befolyók, a befolyt összeget a vállalat nyereségként köteles elszámolni, ha pedig a kétesnek minősített és részben leirt vagy tartalékolott követelés később egészben vagy részben befolyók, a befolyt összegnek azt a részét kell nyereségként elszámolni, amelyet a vállalat már korábban leirt vagy tartalékolott. Az ilyen befolyt követeléseket a vállalat szintén köteles tételenként kimutatni." /Ut. 58. §./

A vállalat köteles külön kimutatásban felsorolni az adósok megnevezésével azokat az összegeket, amelyeket a mérlegben behajthatatlan vagy kétes követelések címén veszteségként leirt vagy tartalékolott. Így tehát a vállalatnak nincs joga ahhoz, hogy követeléseinek egy bizonyos százalékát írja le, illetve egy bizonyos százalékát globálisan tartalékolja.

A vállalat a behajtás érdekében tett lépések eredménytelenségét igazoló irások /pl. bírói határozatok stb./ bemutatására is kötelezhető.

A vállalatnak ugyancsak külön kimutatásban tételenként felsorolva kell a m. kir. adóhivatalnak bejelentenie, ha a már leirt behajthatatlan vagy kétes követelés később mégis befolyt, amely esetben a vállalat ezeket nyereségként köteles elszámolni. Erre való tekintettel a behajthatatlan követelések leírásánál akkor járunk el helyesen, ha az ilyen tételeket nem hagyjuk a nyilvántartásból kiesni azáltal, hogy az illető adós folyószámláját elismerjük a Behajthatatlan követelések leírasi

számlájával szemben, amely esetben a Behajthatatlan követelések leirási számlája eredményszámlával zárul /közvetlen leírás/, hanem a követelést az illető adós folyószámláján a jövő nyilvántartás érdekében változatlanul hagyjuk, a Behajthatatlan követelések leirási számláját pedig elismerjük az eredményszámlával szemben. Ez esetben a leirási számla mérleg-számlával zárul /közvetett leírás/.

A kétes követelések nyilvántartása tekintetében szintén akkor járunk el helyesen, ha ez utóbbi eljárás szerint könyvelünk.

10. Értékkülönbözeti tartalék.
/T.14.§./2/bek., Ut.59.§./1/-/14./

"/1/ Az értékpapírok, devizák és valuták, valamint az anyag- és árukészlet értékének a T. 13.§-ának 6. és 7. pontjában /Ut.31-32.§./ foglalt rendelkezések szerint történő megállapításánál a megelőző üzleti év mérlegében kitüntetett értékkel, új beszerzéseknél pedig a beszerzési, végül az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél az előállítási árral szemben jelentkező többletet értékkülönbözeti tartalékként a terhek közé lehet beállítani. Ezt a tartalékot adómentesen kell kezelni és az árfolyam, illetőleg forgalmi /piaci/ ár csökkenésével kapcsolatos veszteségek fedezésére kell felhasználni. A felhasználandó összeg megállapításánál az árfolyam, illetőleg a forgalmi /piaci/ ár emelkedésével előálló összes többletet és az azok csökkenésével előálló összes hiányt számításba kell venni. Ha valamely értékpapírt, devizát és valutát, anyag- és árukészletet, amellyel kapcsolatban tartalékot létesítettek, értékesítenek, a tartaléknak azt a részét, amely az értékesített értékpapírra, devizára és valutára, valamint anyag- és árukészletre esik, el kell számolni. Ha a vállalat az értékpapírok, devizák és valuták, anyag- és árukészlet árfolyamának, illetőleg forgalmi /piaci/ árának csökkenésével kapcsolatos veszteségét -- megfelelő tartalék hiányában -- egészben vagy részben az üzleti eredmény terhére számolta el, az árfolyamnak, illetőleg forgalmi /piaci/ árnak a későbbi években bekövetkező emelkedése esetében az emelkedéssel kapcsolatos nyereséget az előzőleg elszámolt veszteség mértékéig el kell számolni. /T.14.§./2/bek./

/2/ A T. 13. §-ának 6. és 7. pontjai /Ut. 31. és 32.§-ai/ azt rendelik, hogy a tőzsdén jegyzett értékpapírokat, devizákat és valutákat az üzleti év utolsó tőzsdei árfolyamán,

a tőzsdén nem jegyzett értékeket a forgalmi áron, az anyag- és árukészletet pedig a forgalmi /piaci/ áron kell értékelni. Az értékelésnek ez az új szabályozása a vállalatra nézve azzal a következménnyel járna, hogy a T. hatályba lépése előtt érvényben volt jogszabályok alapján adómentesen keletkezett értékelési tartalékai e törvény alapján történő első adókimutatás során egyszerre adóztatás alá kerülnének, de a későbbi évek során is előállana az a helyzet, hogy az évközi beszerzések beszerzési /önköltségi/ ára és az évvégi forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár közötti különbség a mérlegszerű eredményt növelné vagy csökkentené, holott a beszerzési /önköltségi/ ár és az évvégi forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár közötti különbség még nem valószínűsíthető nyereség, vagy veszteség. Azokat a nyereségeket és veszteségeket ellenben, amelyek az üzleti év folyamán lebonyolított forgalomból keletkeztek -- a dolog természeténél fogva -- az egyes számlák lezárása alkalmával a veszteség-nyereség számlára kell átvinni és elszámolni.

/3/ A T. az adómentes értékkülönbségeti tartalék engedélyezésével azt kívánja biztosítani, hogy az eddig érvényben volt jogszabályok alapján adómentesen gyűjtött értékelési tartalékok a T. 13.§-ának 6. és 7. pontjaiban /Ut.31.és32.§./ foglalt értékelési szabályok következtében ne kerüljenek egyszerre adóztatás alá, a jövőben pedig a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árakon történő értékelésből előálló könyvszerű /nem realizált/ nyereség vagy veszteség ne befolyásolja az adóalapot. Az adómentes értékkülönbségeti tartalék felhasználására vonatkozó intézkedések pedig azt a célt szolgálják, hogy

a/ a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak csökkenésével előálló könyvszerű veszteségek elsősorban e tartalék terhére legyenek elszámolandók, tehát az üzleti eredményt csak akkor befolyásolhassák, ha ilyen tartalék nincs ;

b/ értékesítés esetén a tartaléknak az értékesített értékpapírokra, valutákra, devizákra, valamint anyag- és árukészletre eső része az üzleti eredmény javára elszámoltassék;

c/ ha a forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár csökkenése esetén megfelelő tartalék hiányában a csökkenés, illetőleg annak egy része az üzleti eredmény terhére számoltatott el, úgy ennek erejéig az üzleti eredmény javára számoltassék el a forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár későbbi emelkedéséből eredő nyereség.

/4/ A T. 13.§-ának 6. és 7. pontjaiban /Ut.31-32.§-ok/ említett vagyontárgyakkal kapcsolatban létesített értékkülönbségeti tartalékot a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak csökkenésével előálló könyvszerű veszteségek elszámolása szempontjából egységesnek /globálisnak/ kell tekinteni, ami azt jelenti, hogy az egyes értékpapírok, devizák és valuták, valamint az anyag- és árukészlet forgalmi /tőzsdei, piaci/ árának csökkenése következtében előálló könyvszerű veszteséget az üzleti eredmény terhére mindaddig nem lehet elszámolni, amíg erre a korábban létesített vagy az üzleti év végével létesíthető értékkülönbségeti tartalék fedezetet nyújt.

/5/ Az értékkülönbségeti tartalékba helyezhető összeg megállapításánál egyfelől az értékpapírok, devizák és valuták, valamint az anyag- és árukészlet forgalmi /tőzsdei, piaci/ árának változásából előálló minden emelkedést, másfelől a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak változásából előálló minden csökkenést számításba kell venni vagyis az emelkedés következtében előálló könyvszerű nyereség terhére a csökkenés következtében

előálló könyvszerű veszteséget be kell számítani és csak a különbözetként mutatózó összeget lehet értékkülönbszeti tartalékként a terhek közé beállítani. Pl. A vállalatnak "A" és "B" részvényeken a $100.000 + 60.000 = 160.000$ P-t kitevő beszerzési értékkel szemben a tőzsdei árfolyamok emelkedése folytán $60.000 + 40.000 = 100.000$ P könyvszerű nyeresége van. Ugyanakkor a "C" és "D" részvények árfolyamcsökkenése $10.000 + 16.000 = 26.000$ P, a raktáron levő anyag és árukészlet forgalmi /piaci/ árának csökkenése pedig 14.000 P könyvszerű veszteséget eredményezett. Az értékkülönbszeti tartalékba helyezhető összeg kiszámításánál a 100.000 P könyvszerű nyereségbe be kell számítani a $26.000 + 14.000 = 40.000$ P könyvszerű veszteséget s ennek megfelelően $100.000 - 40.000 = 60.000$ P-t lehet értékkülönbszeti tartalékként a terhek közé beállítani.

/6/ Az értékkülönbszeti tartalékba helyezett összegeket csak addig lehet adómentesen kezelni, amíg a vállalat az értékpapírt, devizát és valutát, valamint az anyag- és árukészletet, amellyel kapcsolatban előállott könyvszerű nyereséget tartalékolta, nem értékesíti. Ha a vállalat a szóbanlevő vagyontárgyakat vagy azok egy részét értékesíti, aminek következtében az addig adómentesen tartalékolta könyvszerű nyereség valóságos /realizált/ nyereséggé válik, a tartaléknak az értékesített értékpapírra, devizára és valutára, valamint anyag- és árukészletre eső részét nyereségként el kell számolni. Pl. A vállalat az /5/ bekezdésben említett "A" részvényeket 170.000 P-ért eladja, ez esetben a 100.000 P beszerzési árral szemben jelentkező nyeresége 70.000 P-t tesz ki. Miután pedig a vállalat az előző üzleti évben az árfolyamemelkedés folytán előállott 60.000 P könyvszerű nyereségét értékkülönbszeti tartalékba helyezte, azt, mint valóságossá vált nyereséget a tartalékból az üzleti eredmény javára el kell számolni. E mellett természetesen el kell számolni az üzleti eredmény javára azt a 10.000 P-t is, amely a 60.000 P-n felül, az eladás alkalmával további valóságos nyereségként mutatkozik. Ha a vállalatnak a "C" és "D" részvényeken, valamint az anyag- és árukészleten az előző évben előállott 40.000 P könyvszerű vesztesége az adókivetés alapjául szolgáló üzleti év végén még mindig meg volna, azt a "B" részvényekkel kapcsolatban fennálló 40.000 P könyvszerű nyereségbe kell beszámítani, aminek következtében a vállalatnak az üzleti év végén értékkülönbszeti tartaléka nem marad.

/7/ Annak megállapítása szempontjából, hogy a vállalat tárcájában levő értékpapírok közül melyeket kell az üzleti év folyamán újonnan beszerzetteknek tekinteni, közömbös az, hogy az ugyanazon nemű értékpapírokból az üzleti év végén a vállalat tárcájában levő értékpapírok egyedileg azonosak-e azokkal, amelyek a megelőző üzleti év végén a vállalat tárcájában voltak. Ha pl. a vállalatnak 1939. dec. 31-én 100 db Magyar Nemzeti Bank részvénye volt és az 1940. dec. 31-i mérlegében ugyancsak 100 db Magyar Nemzeti Bank részvény szerepel, a vállalatnak nem kell azt kimutatnia, hogy az 1940 végén meglevő részvények egyedileg azonosak az üzleti év kezdetén megvolt részvényekkel, mert az 1939. dec. 31-én megvolt részvények akkor sem tekinthetők az év folyamán értékesítetteknek, illetőleg az 1940. év végén meglevő részvények az év folyamán újonnan beszerzetteknek, ha a vállalat az év folyamán az előző év végén megvolt részvényeit vagy azok egy részét értékesítette.

és az állományt az év folyamán új vásárlásokkal kiegészítette.

/8/ A /7/ bekezdésben foglaltak szempontjából a vállalat tárcájában levő devizákat és valutákat egynemű vagyontárgyaknak kell tekinteni, tehát közömbös az, hogy devizáról vagy valutáról van szó és hogy azok melyik külföldi állam pénznemében vannak kifejezve, feltéve, hogy azok pengőben kifejezett értéke azonos. Ha pl. a vállalatnak 1939. dec. 31-én 1.000 dollár valutája volt és 1940. dec. 31-én e helyett 4.500 svájci frank devizája van, ezt a készletet azonosnak kell tekinteni, feltéve, hogy ezek értéke 1940. dec. 31-én pengőben azonos összeget tenne ki.

/9/ Az anyag- és árukészlettel kapcsolatos értékkülönbségeti tartalék létesítésénél és felhasználásánál nincs jelentősége annak, hogy az üzleti év végén meglevő anyag- és árukészlet egyes részei azonosak-e az üzleti évet megelőző év végén megvolt, illetőleg az év folyamán beszerezett vagy termelt anyag- és árukészlet egyes részeivel. Ha pl. a vállalatnak az 1939. dec. 31-én 100 q búzája volt s 1940. dec. 31-én búzája nincs, de van helyette a 100 q búzának megfelelő 75 q őrlménye, a készletet azonosnak kell tekinteni.

/10/ A /7/, /8/ és /9/ bekezdésekben foglaltakra tekintettel az előző üzleti év végén megvolt készletet akkor kell az üzleti év folyamán értékesítettnek tekinteni, ha az illető értékpapirból, a devizákból és valutákból, valamint az anyag- és árukészletből az üzleti év végén kisebb mennyiség volt meg, mint az előző üzleti év végén. Annak a kérdésnek elbírálásánál, hogy az üzleti év végén meglevő mennyiség mikor kisebb vagy nagyobb, mint a megelőző üzleti év végén megvolt mennyiség, más és más eljárást kell követni a szerint, hogy értékpapírok, vagy devizákról és valutákról, anyag- és árukészletről van szó, mert amíg az értékpapíroknál a mennyiségi változást az egyes értékpapírnemek darabszámában bekövetkezett változás fejezi ki, addig a devizáknál és valutáknál, valamint az anyag- és árukészletnél a mennyiségi változást az a különbség jelenti, amely a nyitó és záró leltár azonos áron számított értéke között mutatkozik. Ennek a különbségnek a megállapítása olyképpen történik, hogy egyfelől az üzleti év végén meglevő összes devizáknak és valutáknak s ugyanígy külön az egész anyag- és árukészletnek az üzleti év végén mutató forgalmi /tőzsdei, piaci/ értékét, másfelől a megelőző üzleti év végén meglevő készleteknek ugyanezen forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron számított értékét összehasonlítjuk. Ha az összehasonlítás eredménye többletet mutat, az csupán a készletek emelkedését jelenti s az értékkülönbségeti tartalékot természetesen nem érinti. Ha azonban az összehasonlításból a készletek csökkenése állapítható meg, a vállalat a devizákkal és valutákkal s külön az anyag- és árukészlettel kapcsolatban korábban létesített értékkülönbségeti tartalékából oly összeget köteles nyereségként elszámolni, amely a csökkenés mértékének aránylagosan megfelelő.

/11/ Ha az értékpapírok, devizák és valuták, valamint anyag- és árukészlet forgalmi /tőzsdei, piaci/ árának csökkenéséből veszteség állott elő és ez csak részben volt az értékkülönbségeti tartalékából fedezhető, a veszteség nem fedezett részét, ha pedig ily értékkülönbségeti tartalék nincs, az egész veszteséget az üzleti eredmény terhére lehet elszámolni. Az üzleti eredmény terhére ily módon elszámolt veszteséget nyilvántartásba kell venni és a vállalat a nyilvántartásba vett

összeget adóbevallása kapcsán a m. kir. adóhivatalnak bejelenteni köteles. Ha a következő évben vagy években az értékpapírok, devizák és valuták, valamint az anyag- és árukészlet forgalmi /tőzsdei, piaci/ árában a megelőző üzleti év végén mutatkozott forgalmi /tőzsdei, piaci/ árakkal, új beszerzéseknél a beszerzési árral, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási árral szemben emelkedés mutatkozik, ez az emelkedés az előbb mondottak szerint nyilvántartott összeg erejéig az üzleti eredmény javára nyereségként elszámolandó. Ha a forgalmi /tőzsdei, piaci/ áremelkedés többet tesz ki, mint az üzleti eredmény terhére korábban elszámolt és nyilvántartott összeg, a többletet ismét az értékkülönbözeti tartalékba lehet helyezni.

/12/ Ha az adókiadó hatóság az értékpapírok vagy devizák és valuták, avagy az anyag- és árukészlet mérlegszerinti értékét az adókiadási eljárás során a T. 13.§-ának 6. és 7. pontjaiban /Ut. 31. és 32. §./ foglaltak alapján felelemeli, a mérlegszerinti értékhez hozzáadott összegnek azt a részét, amely a megelőző évről áthozott készletnek az előző évi mérlegben kitüntetett értékét, új beszerzéseknél a beszerzési árat, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási árat meghaladja, az értékkülönbözeti tartalékhoz hozzá kell számítani. A vállalat az értékkülönbözeti tartalékról vezetett nyilvántartást ennek megfelelően kiigazítani köteles.

/13/ A jelen § rendelkezéseinek alkalmazása érdekében a vállalat köteles külön az értékpapírokról, külön a devizákról, ~~külön~~ valutákról, valamint külön az anyag- és árukészletről kimutatást készíteni és ezt bevallásához csatolni. Ezeknek a kimutatásoknak a következő adatokat kell tartalmazniuk:

a/ Az értékpapíroknál nemenként és mennyiség szerint ki kell mutatni a megelőző üzleti év végén megvált készletet és annak akkori mérlegszerinti értékét; az üzleti év végén meglévő készletet és annak mérlegszerinti értékét; az utóbbi készlet forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron számított értékét; azt a különbséget, amely e két utóbbi érték között mutatkozik; a készlettel kapcsolatban a megelőző üzleti év végén megvált értékkülönbözeti tartalékot; a készlettel kapcsolatban az üzleti év végén meglévő értékkülönbözeti tartalékot; a készlet csökkenése estében annak százaléokban kifejezett arányát és az értékkülönbözeti tartalékból ennek következtében az üzleti eredmény javára elszámolt összeget.

b/ A devizáknál és valutáknál nemenként és mennyiség szerint ki kell mutatni a megelőző üzleti év végén megvált készletet és annak akkori mérlegszerinti értékét, valamint az üzleti év végén alkalmazott árfolyamon számított értékét; az üzleti év végén meglévő készletet és annak mérlegszerinti értékét, valamint az üzleti év végén alkalmazott árfolyamon számított értékét; azt a különbséget, amely e két utóbbi érték között végösszegben mutatkozik; az egész készlettel kapcsolatban a megelőző üzleti év végén megvált értékkülönbözeti tartalékot; az egész készlettel kapcsolatban az üzleti év végén meglévő értékkülönbözeti tartalékot; az üzleti év végén alkalmazott árfolyam alapul vétele mellett az egész készlet emelkedését vagy csökkenését; az egész készlet csökkenése esetében annak százaléokban kifejezett arányát és az értékkülönbözeti tartalékból ennek következtében az üzleti eredmény javára elszámolt összeget.

c/ Az anyag- és árukészletnél a megelőző üzleti év végén megvolt készlet akkori mérlegszerinti értékét, valamint az üzleti év végén ~~még~~ alkalmazott forgalmi /piaci/ áron számított értékét, az üzleti év végén meglévő készlet mérlegszerinti értékét, valamint az üzleti év végén alkalmazott forgalmi /piaci/ áron számított értékét; azt a különbözetet, amely a két utóbbi érték között mutatkozik; a készlettel kapcsolatban a megelőző üzleti év végén megvolt értékkülönbözeti tartalékot; a készlettel kapcsolatban az üzleti év végén meglévő értékkülönbözeti tartalékot; az üzleti év végén alkalmazott forgalmi /piaci/ ár alapulvétele mellett a készlet emelkedését vagy csökkenését; a készlet csökkenése esetében annak százalékban kifejezett arányát és az értékkülönbözeti tartalékból ennek következőben az üzleti eredmény javára elszámolt összeget.

/14/ Azok a fogyasztási szövetkezetek, amelyek valamely központ kötelékébe tartoznak, a /13/ bekezdésben tárgyalt kimutatások helyett a megelőző üzleti év végén megvolt, valamint az üzleti év végén meglévő árukészlet kicsinybeni eladási áron számított értékét, ha a készlet emelkedett, a többlet ugyanezen áron számított értékének 40%-át köteles bejelenteni. Ugyanigy járhatnak el a bányatörvény hatálya alá eső vállalatok is a bányatörvény 131.§-a alapján alkalmazottaik részére fenntartott ugynevezett konzumkészletek bejelentésénél."/Ut.59.§./

Előzmények.

Jelen T. előtt érvényben volt adóügyi jogszabályok megengedték, hogy a vállalat az értékpapiroknak, devizáknak és valutáknak, valamint az anyag- és árukészletnek azt a részét, amelynek forgalmi /tőzsdei, piaci/ ára a beszerzési árnál alacsonyabb volt, forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron értékelhesse. Ugyanakkor azonban ezek a jogszabályok nem kívánták, hogy a vállalat az árak esése folytán leértékelt, de értékükben újra emelkedett, vagy új beszerzéseknél a beszerzési árnál magasabb értékkel bíró értékpapirokat, devizákat és valutákat, valamint az anyag- és árukészletet a magasabb forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron értékelje. Így tehát a vállalatnak joga volt ahhoz, hogy a még nem realizált /könyvszerű/ veszteséget elszámolhassa, mérlegszerű nyereségét tehát azzal csökkenthesse, viszont nem volt köteles a még nem realizált /könyvszerű/ nyereségeket kimutatni. Ennek következtében a vállalatok mérlegeiben ugynevezett csendes /titkos/ tartalékok keletkeztek.

Ezekkel a vállalat tetszése szerint rendelkezhetett, és rendszerint csak akkor használta fel, amikor az a vállalatra nézve adózási szempontból a legkedvezőbb volt. A vállalat nyereségként a tartaléknak csak azt a részét volt köteles elszámolni, amely az értékpapiroknak, devizáknak és valutáknak, valamint az anyag- és árukészletnek értékesített, de nem pótolts részeire esett.

Mínthogy e tartalék az értékpapiroknak, devizáknak és valutáknak, valamint az anyag- és árukészletnek a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árnál alacsonyabban történő értékelése folytán a mérleg vagyonoldalán keletkezett, az értékelésben rejlő e csendes tartalék számszerű összegét a vállalat üzleti könyveiben nem kellett nyilvántartani.

Az értékkülönbözeti tartalék létesítése és célja.

Ezt az állapotot azonban jelen T. értékelési előírásai alaposan megváltoztatták. Ugyanis a T. 13. §-ának 6. és 7. pontjai értelmében, amint azt a jelen dolgozat 2. és 3. fejezetében már részletesen tárgyaltuk, a tőzsdén jegyzett értékpapírok, devizák és valuták meglévő egész készletét az üzleti év utolsó tőzsdei árfolyamán, a tőzsdén nem jegyzett értékek meglévő egész készletét forgalmi áron, az anyag- és árukészlet meglévő egész készletét ugyancsak forgalmi /piaci/ áron kell értékelni.

A T-nek ez a rendelkezése egymagában

1. a T. hatálybalépése előtt érvényben volt jogszabályok alapján adómentesen keletkezett értékelési tartalékoknak, e T. alapján történő első adókimutatás során, egyszerre történő megadóztatását,

2. a későbbi évek során

egyfelől a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak esése következtében előálló könyvszerű veszteségeknek az eredményszámla terhére történő elszámolását,

másfelől pedig a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak emelkedése folytán előálló könyvszerű nyereségek kimutatását és megadóztatását jelentené.

A T. azonban biztosítani kívánja, hogy

az eddig érvényben volt jogszabályok alapján adómentesen gyűjtött értékelési tartalékok ne kerüljenek egyszerre adóztatás alá, biztosítani kívánja továbbá, hogy

a jövőben a forgalmi /tőzsdei, piaci/ áron történő értékelésből előálló könyvszerű nyereségek vagy veszteségek ne befolyásolják az adóalapot. Ezért a T. megengedi, hogy

azt a többletet, amennyivel a forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár meghaladja a megelőző üzleti év mérlegében kitüntetett értéket, új beszerzéseknél pedig a beszerzési, végül az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél az előállítási árat, adómentes "értékkülönbözeti tartalékként" /így nevezi a T./ a terhek közé lehet beállítani.

Amikor a T. megengedi ennek a többletnek, értékelési tartaléknak, könyvszerű nyereségnek adómentes tartalékolását, ugyanakkor azonban elrendeli azt is, hogy

a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak esése folytán keletkező könyvszerű veszteségeket az üzleti eredmény csökkentése helyett elsősorban ennek az adómentes értékkülönbözeti tartaléknak a terhére kell elszámolni és hogy az üzleti eredményt csak akkor befolyásolhassák, ha ilyen tartalék nincs.

Elrendeli továbbá a T., hogy

"értékesítés esetén az értékkülönbözeti tartaléknak

az értékesített értékpapírokra, devizákra és valutákra, valamint az anyag- és árukészletre eső része az üzleti eredmény javára elszámoltassék;

ha a forgalmi /piaci, tőzsdei/ ár csökkenése esetén megfelelő tartalék hiányában a csökkenés, illetőleg annak egy része az üzleti eredmény terhére számoltatott el, úgy ennek erejéig az üzleti eredmény javára számoltassék el a forgalmi /tőzsdei, piaci/ ár későbbi emelkedéséből eredő nyereség."

Az értékkülönbözeti tartaléknak a mérleg teher oldalán nyílt tartalékként való feltüntetésére a T. nem kötelezi a vállalatot. Tehát a vállalat az értékkülönbözeti tartalékot akár önálló főkönyvi számlán mint nyílt tartalékot, akár a hitelezők között folyószámlán mint rejtett tartalékot, nyilvántarthatja.

Továbbá nem kötelezi a T. a vállalatot arra sem, hogy az értékpapírokkal, devizákkal és valutákkal, valamint az anyag- és árukészlettel kapcsolatos könyvszerű nyereségét értékkülönbözeti tartalékként elszámolja. Ha azonban a vállalat e könyvszerű nyereségét nem helyezi értékkülönbözeti tartalékba, akkor az ily módon kimutatott nyereség után is köteles adót fizetni.

Az értékkülönbözeti tartalék globalitása.

Az értékkülönbözeti tartalék egységes /globális/ jellegű. Ennek a globális jellegnek kizárólag a könyvszerű veszteség elszámolása szempontjából van jelentősége. Ugyanis a forgalmi /tőzsdei, piaci/ árak csökkenése következtében előálló könyvszerű veszteséget mindaddig nem lehet az üzleti eredmény terhére elszámolni, amíg erre az értékkülönbözeti

tartalék fedezetet nyújt.

Az értékkülönbözeti tartalékba helyezhető összeg kiszámításánál tehát külön állapítjuk meg az értékpapirokkal kapcsolatos, külön a devizákkal és valutákkal kapcsolatos, és külön az anyag- és árukészlettel kapcsolatos könyvszerű nyereséget, illetve veszteséget, és mindegyiket elkönyveljük a vagyoncsoportjának megfelelő értékkülönbözeti tartalékszámmlára. Innen kerülnek aztán az értékkülönbözeti tartalék gyűjtőszámlájára. E gyűjtőszámla egyenlege kerül aztán mint nyílt vagy rejtett tartalék a mérleg teher oldalára.

Az értékkülönbözeti tartalék felhasználása.

Az Ut. /6/ bekezdése előírja, hogy az értékkülönbözeti tartaléknak az értékesített vagyonrészre jutó részét nyereségként el kell számolni. Ez az intézkedés természetesen arra az esetre is szól, ha a vállalat az értékpapírt, devizát és valutát, valamint az anyag- és árukészletet, amellyel kapcsolatban könyvszerű nyereségét tartalékolta, veszteséggel értékesíti.

Az értékkülönbözeti tartaléknak és változásainak kiszámítása.

Már fentebb mondtuk, hogy az értékkülönbözeti tartaléknak az értékesített értékpapírra, devizára és valutára, valamint az anyag- és árukészletre eső részét nyereségként el kell számolni. Hogy ez hogyan történjen, erre vonatkozóan az Ut. /10/ és /11/ bekezdései részletesen ismertetik a követendő eljárást. Ennek lényege, hogy

az értékpapiroknál a mennyiségi változást az egyes értékpapírnemek /pl. Magyar Nemzeti Bank részvény/ darabszámában bekövetkezett változás fejezi ki, viszont

a devizáknál és valutáknál, valamint az anyag- és árukészletnél a nyitó- és záróleltár azonos áron számított értéke között mutatkozó különbözet jelenti a mennyiségi változást.

A/ Az anyag- és árukészlet értékkülönbözeti tartaléka.

Először az anyag- és árukészlettel kapcsolatos értékkülönbözeti tartalék létesítését és e tartalék változásainak kiszámítását mutatjuk be.

Az anyag- és árukészlettel kapcsolatos értékkülönbözeti tartalék létesítése szempontjából első teendő annak megállapítása, hogy az üzleti év végén meglévő anyag- és árukészletek értékében a megelőző üzleti év mérlegében kitüntetett értékkel, új beszerzéseknél a beszerzési, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási árral szemben milyen változások állottak elő.

Az üzleti év végén meglévő készletek értékét, mint már többször említettük, a T. 13. §-ának 7. pontjában /Ut. 32. §./ előírt forgalmi /piaci/ áron kell megállapítani.

Amennyiben az év végén meglévő anyag- és árukészlet forgalmi /piaci/ ára magasabb a készlet beszerzési áránál /könyvszerinti értékénél/, úgy ez esetben a két érték között mutatkozó többlet mint könyvszerű /nem realizált/ nyereség értékkülönbözeti tartalékba helyezhető.

Ha pedig a forgalmi /piaci/ ár alacsonyabb a beszerzési áránál /könyvszerinti értéknél/, akkor a vállalat a csökkenés következtében keletkező hiányt mint könyvszerű /nem realizált/ veszteséget a létesítendő értékkülönbözeti tartalék terhére köteles elszámolni.

Ha a vállalatnak nincs értékkülönbözeti tartaléka,

és az üzleti év végén sincs lehetőség ilyen tartalék létesítésére, akkor ilyen esetben a könyvszerű veszteség az üzleti eredmény terhére számolható el.

Fentiek alapján megállapíthatjuk, hogy az értékkülönbözeti tartalékba helyezhető nem realizált nyereség, illetve ennek terhére elszámolandó nem realizált veszteség kiszámításához ismernünk kell:

1. az üzleti év végén meglévő, s a megelőző üzleti év mérlegében is szereplő anyag- és árukészletnek a megelőző üzleti év mérlegében kitüntetett értékét, /mérleg szerinti érték, mérlegérték/;

2. az új beszerzéseknel a beszerzési, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási árat;

3. az üzleti év végén meglévő egész anyag- és árukészletnek a T. 13. §-ának 7. pontjában /Ut. 32. §./ előírt rendelkezések szerint kiszámított forgalmi /piaci/ értékét.

Most vegyük sorra az egyes pontokat.

Az 1. pontban említett mérleg szerinti értéket azért kell ismernünk, mert jelen T. biztosítani kívánja, hogy e T. hatálybalépéséig érvényben volt jogszabályok alapján adómentesen gyűjtött értékelési tartalékok ne kerüljenek egyszerre adóztatás alá, a jövőben pedig a forgalmi /piaci/ árakon történő értékelésből előálló könyvszerű /nem realizált/ nyereség vagy veszteség ne befolyásolja az adóalapot.

Ha tehát a most mondottak értelmében akarunk eljárni, akkor az üzleti évet megelőző évben meglévő készletek erejéig a megelőző évi mérlegben szereplő értékeket kell beszerzési vagy előállítási árak tekintenünk.

Például egy vállalat 1939. december 31-én készített

mérlegében 3000 m szövetskészletét méterenkénti 36.--P-s árral számítva 108.000.--P-re értékelte.

1940. december 31-i mérlege szerint szövetskészlete 2.000 m volt. Ezt a 2.000 m szövetet a vállalatnak az érték-különbözeti tartalékba helyezhető összeg kiszámítása céljából szintén méterenkénti 36.--P-s árral kell értékelnie.

Nem kell tehát figyelembe vennie a vállalatnak, hogy az üzleti év kezdetén megvolt 3.000 m szövetskészletét 144.000.--P-ért eladta, az újólág vásárolt szövet méteréért pedig 40.--P-t fizetett. Ebből a vásárlásból maradt az év végén a vállalatnak 2.000 m raktáron.

Ezek szerint a vállalat 1940. december 31-i mérlegében 48.--P-s forgalmi /piaci/ ár esetén $48.-- \times 2.000 \text{ m} = 96.000.--P$ / $36.--P \times 2.000 \text{ m} = 72.000.--P$ / $= 24.000.--P$ érték-különbözeti tartalékot állíthat be, nem pedig a 40.--P-s beszerzési és a 48.--P-s forgalmi /piaci/ ár különbszetének megfelelő $48.--P \times 2.000 \text{ m} = 96.000.--P$ / $40.--P \times 2.000 \text{ m} = 80.000.--P$ / $= 16.000.--P$ -t.

A 2. pont szerint ismernünk kell az új beszerzéseknél a beszerzési, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási árat.

A beszerzési, illetve előállítási ár ismerete azonban nem elegendő, hanem tudnunk kell azt is, hogy mi tekintendő új beszerzésnek.

A megelőző üzleti év végén meglévő készletekkel szemben mutakozó új beszerzés mennyiségének megállapítása nem okozna különösebb nehézséget az esetben, ha csak egy-kettő azonos fajtájú és minőségű anyag vagy áru mennyiségi változását kellene megállapítani. Ha pl. a vállalatnak a megelőző

üzleti év végén 3.000 vég I^a lenvászna volt, az üzlet év végén pedig 4.000 vég I^a lenvászna van, nem okoz semmi nehézséget annak megállapítása, hogy a vállalat 1.000 vég I^a lenvásznat újonnan szerzett be.

De hogyan állapítsuk meg az újonnan beszerzett mennyiséget, ha a vállalatnak pl. 1939. december 31-én 2.000 q szene volt, 1940. december 31-én pedig szene nincs, ellenben van helyette 3.000 q fája.

Az Ut. /9/ bekezdése szerint ugyanis az anyag- és árukészlettel kapcsolatos értékkülönbözeti tartalék létesítésénél és felhasználásánál nincs jelentősége annak, hogy az üzleti év végén meglévő anyag- és árukészlet egyes részei azonosak-e az üzleti évet megelőző év végén megvolt, illetőleg az év folyamán beszerzett vagy termelt anyag- és árukészlet egyes részeivel. Hogy tehát mégis el tudjuk végezni az anyag- és árukészletek összehasonlítását, azért ehhez közös nevező szükséges. Ez a közös nevező pedig a forgalmi /piaci/ ár.

A forgalmi /piaci/ árak azonban az egyik üzleti év végétől a következő üzleti év végéig lefolyt év alatt változnak /emelkednek, esnek/. Ezek a változások pedig a készletek helyes összehasonlítását megakadályozzák. Hogy célunkat mégis elérjük, ezért a megelőző üzleti év végén meglévő készletek értékét is az üzleti év végén alkalmazott forgalmi /piaci/ áron számítjuk ki és így állapítjuk meg, hogy az adóalapul szolgáló évvégi készlet mennyiségileg a megelőző üzleti év végén megvolt készlettel szemben emelkedett-e vagy csökkent.

Vegyük az előbbi példát.

1940. december 31-én a készlet 3.000 q fa. Értéke q-kénti 5.--P-s forgalmi /piaci/ áron számítva 15.000.--P.

Az 1939. december 31-i mérlegbe 12.000.--P értékkel beállított 2.000 q szén 1940. év végi forgalmi /piaci/ ára q-ként 7.50 P, összesen 15.000.--P.

A készletek tehát mennyiségileg azonosnak tekintendők, mert forgalmi /piaci/ áron számított értékük egyformán 15.000.--P. E szerint tehát a vállalat árukészlete nem növekedett, új beszerzés nem volt.

Ez a szabály érvényes akkor is, ha a vállalatnak az üzleti év végén meglévő anyag- és árukészlete a megelőző üzleti év végén megvolt anyag- és árukészlethez teljesen eltérő árukból tevődik össze.

Például a vállalatnak 1939. december 31-i mérlege szerint vasárukészlete volt 200.000.--P mérlegértékben, az üzleti év végén, 1940. december 31-én pedig árukészlete butorokból állott 240.000.--P forgalmi /piaci/ értékben.

Amennyiben az 1939. december 31-i árukészletnek az 1940. év végi forgalmi /piaci/ árakon számított értéke ugyan csak 240.000.--P-t tesz ki, akkor a készleteket mennyiségileg azonosaknak kell tekinteni.

Fentiek alapján megállapíthatjuk, hogy új beszerzésnek általában azt a többletet kell tekinteni, amely a megelőző üzleti év /fenti példában 1939./ végén megvolt készletnek, és az üzleti év /1940./ végén meglévő készletnek azonos időpontbeli forgalmi /piaci/ áron -- mégpedig az üzleti év /1940./ végén érvényes forgalmi /piaci/ áron -- számított értéke között mutatkozik.

Térjünk vissza az előbbi példákra.

Ha a vállalatnak 1940. december 31-én 3.000 q fakész-

letén felül még 1.000 q kokszkészlete is volt 4.800.--P forgalmi /piaci/ értékben, akkor árukészletének értéke 19.800.--P volt.

Az 1939. december 31-i árukészletnek az 1940. év végén érvényes forgalmi /piaci/ áron számított értéke 15.000.--P.

Minthogy az 1940. december 31-i készlet értéke 4.800.--P-vel több az 1939. december 31-i készlet értékénél, ez a többlet tekintendő új beszerzésnek.

A második példában a vállalat 1939. december 31-i mérlegében az anyag- és árukészlet 200.000.--P-vel szerepel. Ennek a készletnek 1940. év végi forgalmi /piaci/ ára 240.000.--P.

Ha az 1940. december 31-én meglévő anyag- és árukészletnek forgalmi /piaci/ ára 354.000.--P, akkor a 240.000.--P és a 354.000.--P között mutatkozó 114.000.--P forgalmi /piaci/ értékű készlet tekintendő új beszerzésnek.

Új vállalatoknál, továbbá azoknál a vállalatoknál, amelyeknek ez ideig nem volt anyag- és árukészletük, az üzleti év végén meglévő egész anyag- és árukészletüket új beszerzésnek kell tekinteni.

Ez esetben a készletek beszerző ára és az üzleti év végén érvényes forgalmi /piaci/ ár közötti többlet helyezhető értékkülönbszeti tartalékba.

Példa. A vállalat 1940. évben létesült, és ha első mérlegében a 354.000.--P forgalmi /piaci/ áron szereplő anyag- és árukészletének beszerzési ára 311.520.--P volt, a két összeg egybevetéséből /354.000.--P - 311.520.--P/ adódó 42.480.--P többlet helyezhető értékkülönbszeti tartalékba.

Tudnunk kell továbbá, hogy az új beszerzéseknél a be-

szerzési, az év folyamán termelt anyag- és árukészletnél pedig az előállítási áron mi értendő?

Ezt a kérdést jelen dolgozat 3. fejezetében részletesen tárgyaltuk. Egyébként az Ut. 32.§-ának /5/ bekezdése szabályozza. E szerint a beszerzési árba be kell számítani a számlaösszegezen felül a beszerzéssel kapcsolatos költségeket /pl. fuvar, vám stb./ is.

A saját termelésű anyag előállítási árát az a költség fejezi ki, amibe az anyag előállítása a vállalatnak került. Ennek kiszámításánál az üzleti év terhére elszámolt munkabérnek és egyéb üzemi költségnek az előállított anyagra eső részét lehet figyelembe venni.

A 3. pont szerint ismernünk kell a mérlegkészítéskor meglévő anyag- és árukészletnek forgalmi /piaci/ árát.

Ezt a kérdést szintén részletesen ismertettük jelen dolgozat 3. fejezetében. Egyébként az Ut. 32.§-ának /5/-/8/ bekezdései szabályozzák, aszerint, hogy anyagról, félkészáruról vagy készáruról van szó.

Minthogy az értékkülönbözeti tartalék létesítésével kapcsolatos valamennyi tényezőt részletesen ismertettük, lássuk most már fenti példa alapján, hogyan alakul az értékkülönbözeti tartalék több év óta fennálló oly vállalatnál, amely vállalatnak már volt anyag- és árukészlete az adóévet megelőző üzleti évben.

A vállalat az anyag- és árukészlettel kapcsolatos értékkülönbözeti tartalékot 1940. december 31-én létesíti.

Az anyag- és árukészlet 1939. dec. 31-i mérleg szerinti értéke..... 200.000.--P.

Ennek a készletnek az 1940. dec. 31-én

érvényes forgalmi /piaci/ áron számított értéke..... 240.000.--P

Az 1940. dec. 31-i anyag- és árukészletnek 1940. dec. 31-i forgalmi /piaci/ áron számított értéke..... 354.000.--P

Ennek a készletnek beszerzési ára..... 311.520.--P

Először is egybevetjük az 1939. december 31-i készlet mérleg szerinti értékét, 200.000.--P-t, ugyanazzen készlet 1940. december 31-én érvényes forgalmi /piaci/ áron számított értékével, 240.000.--P-vel. Minthogy a készlet forgalmi /piaci/ áron számított értéke magasabb, a többletként előálló 40.000.--P értékkülönbségeti tartalékba helyezhető.

Ha az 1939. december 31-i nyitó- és az 1940. december 31-i zárókészletek mennyiségének az 1940. december 31-én érvényes forgalmi /piaci/ áron közös nevezőre hozott értékét egymással összehasonlítjuk /354.000.--P - 240.000.--P = 114.000.--P/, akkor megállapíthatjuk, hogy az év folyamán az árukészlet mennyiségileg növekedett, mert az 1940. december 31-i készlet értéke 354.000.--P, ez pedig 114.000.--P-vel több az 1939. december 31-i készlet 240.000.--P-s értékénél.

Ezek után meg kell állapítanunk, hogy ennek a mennyiségi többletnek -- vagyis az újonnan beszerzett és a mérlegben forgalmi /piaci/ áron szereplő készletnek -- mi a beszerzési ára. Ezt a következő arányszámítással állapítjuk meg:

$$\begin{array}{r} 354.000.--P \\ 114.000.--P \end{array} \quad \begin{array}{r} 311.520.--P \\ x \end{array}$$
$$x = \frac{311.520.--P \times 114.000.--P}{354.000.--P} = 100.320.--P.$$

Ha ezt az összeget /100.320.--P-t/ az új beszerzésű készlet forgalmi /piaci/ áron számított értékéből /114.000.--P-ből/ levonjuk, 13.680.--P többletet kapunk. Ez az összeg,

mint az új beszerzésű készleten a beszerzési árral szemben jelentkező többlet szintén értékkülönbözeti tartalékba helyezhető.

Tehát $40.000.--P + 13.680.--P = \underline{53.680.--P}$ az az összeg, amely a vállalat által 1940. december 31-én az anyag- és árukészlettel kapcsolatban értékkülönbözeti tartalékba helyezhető.

Lássuk az értékkülönbözeti tartalék alakulását a következő év végén /1941. december 31-én/ csökkenő készletek és csökkenő árak esetén.

Első teendő a készletek mennyiségváltozásának a megállapítása.

Az 1941. dec. 31-i készletnek 1941.dec.
31-i forgalmi /piaci/ áron számított értéke... 224.000.--P.

Az 1940. dec. 31-i készletnek 1941.dec.
31-i forgalmi /piaci/ áron számított értéke... 320.000.--P.

Az összehasonlítás eredménye 96.000.--P, amely összeg az 1940. december 31-én meglévő 320.000.--P-s készlet 30%-os mennyiségi csökkenését jelzi. Ennyit értékesített a vállalat a múlt évi /1940. dec. 31-i/ anyag- és árukészletéből és ezért a vállalat az 1940. december 31-én értékkülönbözeti tartalékba helyezett 53.680.--P-ből 30%-ot, azaz 16.104.--P-t mint az értékesített részre eső realizált nyereséget az üzleti eredmény javára köteles elszámolni.

Ezután azt kell megállapítani, hogy a forgalmi /piaci/ árak változása következtében mily összeggel kell az értékkülönbözeti tartalékot növelni vagy csökkenteni.

Ez olyképen történik, hogy összehasonlítjuk

az 1940. dec. 31-i készletnek 1940.dec. 31-i forgalmi

mi /piaci/ áron számított értékét..... 354.000.--P-t,
 ugyanezen készletnek 1941. dec. 31-i
 forgalmi /piaci/ áron számított értékével.. 320.000.--P-vel.

Az összehasonlítás eredménye 34.000.--P-s csökkenés.
 Hogy ebből a csökkenésből mennyi jut az 1941. december 31-én
 meglévő 224.000.--P-s forgalmi /piaci/ értékű készletre, azt
 ismét arányszámítással állapítjuk meg.

$$\begin{array}{r} 320.000.--P \quad 34.000.--P \\ 224.000.--P \quad x \\ \hline x = \frac{34.000.--P \times 224.000.--P}{320.000.--P} = 23.800.--P. \end{array}$$

Ez összeg, mint a forgalmi /piaci/ árak csökkenése kö-
 vetkeztében előállott nem realizált veszteség, az értékkülön-
 bözeti tartalék terhére elszámolandó.

1941. végén tehát az anyag- és árukészlettel kapcsो-
 latos értékkülönbözetitartalékszámla a következőképen ala-
 kul:

Tart.	Anyag- és áru értékkülönbözetitartalékszámla	Köv.
1941.	1941.	
dec.31.	Áruszámlának, realizált nyereségért..... 16.104.--	jan.1. Értékkülönbözetitartaléktól..... 53.680.--
dec.31.	Áruszámlának, nem realizált veszteségért 23.800.--	
dec.31.	Értékkülönbözetitartaléknak..... 13.776.--	
	<u>53.680.--</u>	<u>53.680.--</u>

Nézzük az értékkülönbözetitartalék alakulását a kö-
 vetkező év végén /1942. december 31-én/ csökkenő készlet és
 emelkedő forgalmi /piaci/ árak esetén.

Első teendő ismét a készletek mennyiségváltozásának
 a megállapítása.

Az 1942. dec. 31-i készletnek 1942. dec. 31-i forgal-

mi /piaci/ áron számított értéke..... 182.160.--P.

Az 1941. dec. 31-i készletnek 1942.dec.

31-i forgalmi /piaci/ áron számított értéke... 331.200.--P.

Az összehasonlítás eredménye 149.040.--P. Ez az összeg az 1941. december 31-i készlet 45%-os csökkenését mutatja. Ennyit értékesített a vállalat a múlt évi /1941. dec. 31-i/ anyag- és árukészletéből, és ezért a vállalat a 13.776.--P értékkülönbözeti tartalék 45 %-át, azaz 6.199.20 P-t mint az értékesített részre eső realizált nyereséget az üzleti eredmény javára köteles elszámolni.

Ezután azt kell megállapítani, hogy a forgalmi /piaci/ árak változása következtében mily összeggel kell az értékkülönbözeti tartalékot növelni vagy csökkenteni.

Ez olyképen történik, hogy összehasonlítjuk

az 1941. dec. 31-i készletnek 1941.
dec. 31-i forgalmi /piaci/ áron számított
értékét..... 224.000.--P-t,

ugyanezen készlet 1942. dec. 31-i
forgalmi /piaci/ áron számított értékével 331.200.--P-vel.

Az összehasonlítás eredménye 107.200.--P emelkedés.

Ez összeg teljes egészében nem helyezhető értékkülönbözeti tartalékba, hanem csupán az az arányos része, amely az üzleti év végén meglévő anyag- és árukészletre esik. Ezt az összeget ismét arányszámítással állapítjuk meg.

$$\begin{array}{r} 331.200.--P \\ 182.160.--P \end{array} \quad \begin{array}{r} 107.200.--P \\ x \end{array}$$

$$X = \frac{107.200.--P \times 182.160.--P}{331.200.--P} = 58.960.--P.$$

Ez összeg, mint a forgalmi /piaci/ árak emelkedése következtében előállott nem realizált nyereség, értékkülönbözeti tartalékba helyezhető.

Fentiek szerint az anyag- és árukészlet értékkülön-
zeti tartalékszám-lája 1942. év végén a következőképen alakul:

Tart.	Anyag- és áruértékkülön-bözeti tartalékszám-l	Köv.
1942.	1942.	
dec.31.	Áruszámlának, realizált nye- reségért..... 6.199.20	jan.1. Értékkülön-bö- zeti tartalék- tól..... 13.776.--
dec.31.	Értékkülön-bö- zeti tartalék- nak..... 66.536.80	dec.31. Áruszámlától, nem realizált nyereségért.. 58.960.--
	<u>72.736.--</u>	<u>72.736.--</u>

Ha az üzleti év végén a vállalat készlete azonos mennyiségű a megelőző üzleti év végén megvolt készlettel, a forgalmi /piaci/ árak pedig emelkedtek, akkor a megelőző üzleti év mérlegében szereplő értékkel szemben mutatkozó egész többlet értékkülön-bözeti tartalékba helyezhető.

Azonos mennyiségű készlet és csökkenő forgalmi /piaci/ árak esetén a forgalmi /piaci/ árak csökkenése következtében keletkező hiányt a meglévő értékkülön-bözeti tartalék terhére kell elszámolni. Csak ily tartalék hiányában lehet azt az üzleti eredmény terhére elszámolni.

B/ A devizák és valuták értékkülön-bözeti tartaléka.

Az Ut. /8/ bekezdése szerint a vállalat tárcájában lévő devizákat és valutákat egynemű vagyontárgyaknak kell tekinteni, tehát közömbös az, hogy devizáról vagy valutáról van szó és hogy azok melyik külföldi állam pénznemében vannak kifejezve, feltéve, hogy azok pengőben kifejezett értéke azonos.

Ezek szerint a devizákkal és valutákkal kapcsolatos értékkülön-bözeti tartalék létesítése, és az egyes üzleti évek végén e tartalék változásainak kiszámítása ugyanugy történik, mint az anyag- és árukészletnél.

C/ Az értékpapírok értékkülönbözeti tartaléka.

Az értékpapírok értékkülönbözeti tartalékának és változásainak kiszámítását értékpapírnemenként /pl. Magyar Nemzeti Bank részvény/ külön-külön kell eszközölni. Az értékpapírnemenként így kiszámított értékkülönbözeti tartalékokat aztán közös "Értékpapírok értékkülönbözeti tartalékszámlá-"n gyűjtjük.

Az értékpapírok értékkülönbözeti tartaléka és változásai kiszámításának bemutatására szolgáljon a következő példa.

A vállalat az értékkülönbözeti tartalékot 1940. december 31-én létesíti. Az egyes értékpapírnemek mennyisége az 1939. december 31-i készlettel szemben nem emelkedett.

A leltárt célszerűségi szempontból két rovatpárral készítjük.

Leltár, 1940. december 31-én.

	1939. dec. 31-i		1940. dec. 31-i	
	mérleg szerinti		tőzsdei /forgalmi/	
	ár	érték	ár	érték
500 db A részvény	140.--	70.000.--	160.--	80.000.--
2.500 " B "	150.--	375.000.--	170.--	425.000.--
800 " C "	75.--	60.000.--	62.--	49.600.--
2.000 " D "	225.--	450.000.--	257.--	514.000.--
1.000 " E "	66.--	66.000.--	60.--	60.000.--
		<u>1.021.000.--</u>		<u>1.128.600.--</u>

Az A részvényeken.... 10.000.--P

a B " 50.000.--P

a D " 64.000.--P

összesen 124.000.--P az árfolyamemelke-

dés, amely összeg mint könyvszerű /nem realizált/nyereség értékkülönbözeti tartalékba helyezhető.

A C részvényeken.... 10.400.--P

az E " 6.000.--P

összesen 16.400.--P az árfolyamcsökke-

nés, amely összeg mint könyvszerű /nem realizált/ veszteség az értékkülönbözeti tartalék terhére elszámolandó.

Az értékkülönbözeti tartalék összege 1940. december 31-én tehát 107.600.--P.

Az 1941. év folyamán a vállalat vásárolt és eladott részvényeket. Az üzleti év végén meglévő készleteket az alanti leltár tünteti fel. A leltárt ismét két rovatpárral készítjük.

Leltár, 1941. december 31-én.

	1940. dec. 31-i		1941. dec. 31-i	
	mérleg szerinti		tőzsdei /forgalmi/	
	ár	érték	ár	érték
400 db A részvény	160.--	64.000.--	148.--	59.200.--
2.500 " B "	170.--	425.000.--	170.--	425.000.--
500 " B "				
1941. évi beszerzés	170.--	85.000.--	170.--	85.000.--
800 db C részvény	62.--	49.600.--	72.--	57.600.--
600 " E "	60.--	36.000.--	74.--	44.400.--
		<u>659.600.--</u>		<u>671.200.--</u>

A leltár elkészítése után megállapítjuk, hogy az egyes részvények árfolyamának változása következtében mily összeggel kell az értékkülönbözeti tartalékot növelni vagy csökkenteni.

A leltárból megállapítható, hogy az A részvények árfolyama db-onként 160.--P-ről 148.--P-re csökkent. Ennek következtében 400 db A részvény után $400 \times 12.--P = 4.800.--P$ nem realizált veszteséget kell az értékkülönbözeti tartalék terhére elszámolni.

Az előző üzleti év végén is megvolt B részvények árfolyamában változás nincs, az újonnan beszerzett 500 db B részvényt a vállalat darabonként 170.--P-ért vette, e részvényekkel kapcsolatban tehát értékkülönbözet nem állott elő.

A C részvények árfolyama db-onként 62.--P-ről 72.--P-re, az E részvények árfolyama pedig 60.--P-ről 74.--P-re

emelkedett. Ennek következtében 800 db C részvény után 800 x
x 10.--P = 8.000.--P, 600 db E részvény után pedig 600 x
x 14.--P = 8.400.--P helyezhető értékkülönbözet tartalékba.

Miután az árváltozásokból eredő csökkenéseket, illetve
ve többleteket az értékkülönbözeti tartalék terhére, illetve
ve javára elszámoltuk, meg kell még állapítanunk, hogy az
értékkülönbözeti tartalékból mily összegeket kell a készle-
tek mennyiségi csökkenése következtében az üzleti eredmény
javára elszámolni.

Az üzleti év végén meglévő készleteknek a megelőző
üzleti év végén megvolt készletekkel való szembeállítására ré-
vén könnyen megállapíthatjuk az egyes értékpapírnemek men-
nyiségi változásait.

Kimutatása a mennyiségváltozásról 1941. dec. 31-én.					
Értékpapír neme	1940. dec. 31. db	1941. dec. 31. db	Növekedés db	Csökkenés db	%
A részvény	500	400	---	100	20
B "	2.500	3.000	500	---	-
C "	800	800	---	---	-
D "	2.000	---	---	2.000	100
E "	1.000	600	---	400	40

Fenti kimutatásból megállapíthatjuk, hogy az A, D és
E részvények mennyisége csökkent, a B részvények mennyisége
emelkedett, a C részvények mennyisége pedig változatlan ma-
radt.

Ezek alapján tehát el kell számolnunk az üzleti ered-
mény javára az értékkülönbözeti tartaléknak az értékesített
részvényekre jutó részét.

Az értékkülönbözeti tartalék 1940. december 31-én

az A részvényeken 10.000.--P,

a D " 64.000.--P volt.

Az E " pedig 6.000.--P negatív tartalékot

kellett létesíteni.

A 10.000.--P 20 %-át, azaz 2.000.--P-t és a 64.000.--P 100 %-át, azaz 64.000.--P-t mint realizált nyereséget az értékkülönbözeti tartalék terhére és az üzleti eredmény javára kell elszámolni.

A 6.000.--P-s negatív tartaléknak pedig 40 %-át, azaz 2.400.--P-t mint realizált veszteséget az értékkülönbözeti tartalék javára kell elszámolni, minthogy ez az összeg értékesítés folytán tovább nem terhelheti az értékkülönbözeti tartalékot.

Ezek szerint az értékkülönbözeti tartaléknak az értékpapirokkal kapcsolatos részletszámlája a következőképen alakul:

T.	Értékpapírok értékkülönbözeti tartalékszám- lájaja	K.
1940.	1940.	
dec.31.	Értékpapír- számlának: 800 db C részvény után 10.400.-- 1.000 db E részvény után 6.000.-- Értékkülönbö- zeti tartalék számlának....107.600.--	dec.31.Értékpapír- számlától: 500 db A részvény után 10.000.-- 2.500 db B részvény után 50.000.-- 2.000 db D részvény után 64.000.--
	<u>124.000.--</u>	<u>124.000.--</u>
1941.	1941.	
dec.31.	Értékpapír- számlának: 400 db A részvény ár- folyamcsök- kenéséért.... 4.800.-- 100 db A részvény re- alizált nye- reségéért.... 2.000.-- 2.000 db D részvény re- alizált nye- reségéért.... 64.000.-- Értékkülönbö- zeti tartalék számlának.... 55.600.--	jan.1. Értékkülönbö- zeti tartalék számlától....107.600.-- dec.31.Értékpapír- számlától: 800 db C részvény után 8.000.-- 600 db E részvény után 8.400.-- 400 db ér- tékesített E részvény után 2.400.--
	<u>126.400.--</u>	<u>126.400.--</u>
	1942.	
	jan.1. Értékkül.tar- talékszám- lától 55.600.--	

Az értékkülönbözeti tartalékra vonatkozóan mondottakat azzal fejezzük be, hogy az értékkülönbözeti tartaléknak, illetve változásainak kiszámításával évenként csupán egyszer, még pedig az üzleti év végén a zárómunkálatok alkalmával van dolga a vállalatnak.

11. Adómentes rendkívüli leírások és tartalékolások.
/T.14.§./3/bek., Ut.60.§./1-/4/./

"1/ A pénzügyminiszter fontos közhiteli és közgazdasági érdekből megengedheti, hogy vállalatok meghatározott célra a T. 14. §-ának 1/ és 2/ bekezdésében /Ut.53-59.§./ felsorolt eseteken felül is adómentesen leirjanak vagy tartalékoljanak és hogy adómentesen leirt vagy tartalékolott összegeket eredeti rendeltetésüktől eltérő célokra adómentesen felhasználjanak. Ezeket a tételeket az adóbevallásban mindenkor pontosan ki kell mutatni. /T.14.§./3/bek./

/2/ A T. 14. §-ának 1/ és 2/ bekezdéseiben /Ut.53-59.§./ tárgyalt leírásokon és tartalékolásokon kívül minden egyéb leírás és tartalékolás adóköteles, kivéve természetesen a T. 14. §-ának 3/ és 4/ bekezdéseiben 1.Ut.61.§-át is/ adott felhatalmazás alapján külön rendeletekkel engedélyezett rendkívüli leírásokat és tartalékolásokat.

/3/ A vállalat külföldi pénzürtékre szóló tartozásainak az illető külföldi pénznem árfolyama csökkenése és a belföldi adósokkal szemben fennálló külföldi pénzürtékre szóló követeléseinek az illető külföldi pénznem árfolyam emelkedése következtében jelentkező különbözetét -- mint könyvszerű /nem realizált/ nyereséget -- "árfolyamkülönbözeti tartalék" elnevezéssel számlán adómentesen tartalékolhatja. Ezt a tartalékot kizárólag a külföldi pénzürtékre szóló tartozásokkal vagy követelésekkel kapcsolatban előálló könyvszerű /nem realizált/ veszteségek, illetőleg a tartozások vagy követelések törlesztésével vagy kiegyenlítésével kapcsolatos veszteségek fedezésére kell felhasználni. Ezt a tartalékot egységesnek /globálisnak/ kell tekinteni, ami azt jelenti, hogy az árfolyamváltozásból előálló könyvszerű veszteséget az üzleti eredmény terhére mindaddig nem lehet elszámolni, amíg erre az árfolyamkülönbözeti tartalék fedezetet nyújt. A tartaléknak azt a részét, amely a tartozások és követelések teljes kiegyenlítése után fennmarad, a T. 14. §-ának 5/ bekezdésében /Ut.62.§./ foglaltak szerint meg kell adóztatni.

/4/ A jelen §. alapján adómentesen létesített tartalékokat a m. kir. adóhivatal jegyzékbe foglalja és azok állagát, valamint esetleges felhasználását évenként ellenőrzi." /Ut. 60.§./

Az ipari termelés számos ágában az anyag- és árukész-

letek egyre nagyobb mérvű csökkenése következtében az anyag- és árukészletekben rejlő tartalékok -- felhasználás, illetve kiárusítás folytán realizálásra kerülvén -- jelen T. rendelkezései értelmében adóköteles nyereségekké válnak. Ez a gyakorlatban azt jelenti, hogy a szóbanlevő készletek pótlására nem lesz meg vagy csak részben lesz meg a vállalatok szükséges anyagi felkészültsége abban az időpontban, amikor a pótlás mai akadályai megszűnnek.

Ehhez járul még, hogy a vállalatok ugynevezett nemes anyagból álló készleteiket egyre nagyobb arányban kénytelenek póttanyagokkal kiegészíteni.

Továbbá a gyári berendezéseknek és felszereléseknek a háborus igénybevétel következtében jelentkező gyorsabb elhasználódása miatt elkerülhetetlenül szükségessé vált az értékcsökkenési tartalék kiegészítése is.

A pénzügyminiszter fentiek, valamint azon elvi álláspontja alapján, hogy a vállalatok belső erőit -- a háborus pénzügyi gazdálkodás kényszerű adottságainak szem előtt tartásával és azok korlátai között -- lehetőleg meg kell óvni olyan igénybevételtől, amely a termelés zavartalanságának biztosítása, a vállalat jövedelmezősége és adófizetési képessége szempontjából akár csak a távolabbi jövőben is, bizonyos kockázatokat vagy veszélyeket jelenthetne, adta ki jelen T. 14. §-ának /3/ bekezdése alapján 130.702/1943. VII. P. M. számú körrendeletét az utánpótlási és felújítási tartalékok létesítéséről.

Ennek lényege a következő.

I. A pénzügyminiszter ur hajlandó az olyan vállalatok által, amelyeknek készletei jelentősen csökkentek, a felhasz-

nált, illetőleg a kiárusított készletre eső és ennek folytán az értékkülönbözeti tartalék terhére és az eredményszámla javára elszámolandó tartalékrész -- mint felsőhatár -- mindenkor mértékének erejéig az üzleti eredmény terhére létesített utánpótlási tartalék adómentes kezelésének engedélyezése iránt esetenként előterjesztett kérelmeket, továbbá azokat az ugyancsak esetenként előterjesztett kérelmeket, amelyek a készletekben beállott minőségi leromlás esetében létesítendő utánpótlási tartalék adómentes kezelésének engedélyezésére irányulnak, indokolt esetben teljesíteni.

Az utóbb említett minőségi leromlás esete akkor áll elő, amikor a készletek mennyisége jelentékeny változást nem mutat ugyan, de a vállalat a háborús helyzet következtében ugynevezett nemes anyagból álló készleteit kénytelen volt pótdanyagokkal, illetőleg ezekből készült áruval helyettesíteni.

A vállalatok a szóbanlévő tartalékok adómentes kezelésének engedélyezését adóbevallásuk előterjesztésével egyidőben a pénzügyminiszter urtól a társulati adó kivetésére illetékes m. kir. adóhivatalnál /adófelügyelőségénél/ benyújtandó kérvénnyel kérhetik.

A pénzügyminiszter ur az anyag- és áruhiány, illetőleg az anyag- és árubeszerzési kötöttségek megszűnését követő időkben fogja meghatározni az engedélyezett utánpótlási tartalékok elszámolásának módját és végső határidejét. Amennyiben e határidőig a vállalat ezt a tartalékot készleteinek pótlására nem használja fel, úgy a tartalék az adóköteles üzleti eredménytől elkülönítetten fogja a társulati adó kivetésének alapját képezni.

II. A gyári jellegű iparvállalatok -- minden külön kérelem és engedély nélkül -- az 1943. évi adókimutatás alapjául szolgáló mérlegükben értékcsökkenési tartalékaik kiegészítésére a rendes értékcsökkenési tartalékon felül

gépeik és felszerelési tárgyaik beszerzési értékének 5 %-a erejéig,

az értékükben teljesen leírt gépeknél és felszerelési tárgyakkal pedig a beszerzési érték 2 %-a erejéig adómentes felújítási tartalékot létesíthetnek.

E tartalékba helyezett összegek azonban nem haladhatják meg az 1943. évi adókimutatás alapjául szolgáló mérleg szerint jelentkező tiszta nyereség 20 %-át.

A felújítási tartalék az eredményszámla terhére létesíthető és azt a rendes értékcsökkenési tartaléktól elkülönítve kell kezelni.

A felújítási tartalék adómentesen csakis a vagyontárgyak tényleges felújítására használható fel. Ha azonban más célra vagy a felhasználásra megszabott határidőn túl használják fel a tartalékot, akkor azt a pénzügyi hatóságok az üzleti eredményre való tekintet nélkül külön fogják megadóztatni. Az elszámolás módját és végső határidejét a pénzügyminiszter az annak idején rendelettel fogja megállapítani.

III. A vállalatok kötelesek lesznek a fentiek szerint utánpótlási, illetve felújítási tartalékba helyezett összegek 1/3 része erejéig az ilyen tartalék elhelyezésének céljára kibocsátásra kerülő el nem idegeníthető 4 %-os állami kötvényeket jegyezni és tárcájukban tartani mindaddig, ameddig arra az utánpótlás, illetve a felújítás tényleges végrehajtása céljából szükségük nem lesz.

A külföldi pénzürtékre szóló tartozások az Ut. 35. §-a értelmében az üzleti év utolsó napján a megfelelő külföldi devizára nézve jegyzett záró áru árfolyamon,

a belföldi adósokkal szemben külföldi pénzürtékben fennálló követelések az Ut. 31. §-a értelmében az üzleti év utolsó napján a megfelelő külföldi devizára nézve jegyzett záró pénzürfolyamon állítandók a mérlegbe.

Előzőleg már mondtuk, hogy a vállalatnak külföldiekkel szemben külföldi pénzürtékben fennálló követeléseinél az árfolyamok emelkedése következtében jelentkező nem realizált nyereségek, vagy az árfolyamok csökkenése következtében keletkező nem realizált veszteségek elszámolása az értékkülönbszeti tartalék javára, illetve terhére történik.

Az értékkülönbszeti tartalékkal kapcsolatos rendelkezés azonban a vállalatnak

belföldi adósokkal szemben külföldi pénzürtékben fennálló követeléseire, valamint

külföldi pénzürtékre szóló tartozásaira nem vonatkozik.

Azért, hogy

a külföldi pénzürtékre szóló tartozásoknak az illető külföldi pénznem árfolyamának változása következtében, és a belföldi adósokkal szemben fennálló külföldi pénzürtékre szóló követeléseknek az illető külföldi pénznem árfolyamának változása következtében keletkező nem realizált nyereségeknek vagy veszteségeknek az üzleti eredmény javára vagy terhére történő elszámolása elkerülhető legyen, a T. 14. §-ának /3/ bekezdésében kapott felhatalmazás alapján a pénzügyminiszter az Ut. most tárgyalt §-ának /3/ bekezdésében

megengedte, hogy a vállalat az árfolyamok változása következtében keletkező nem realizált nyereséget "Árfolyamkülönbözeti tartalék" elnevezésű számlán adómentesen tartalékolhatja.

Ezt a tartalékot is egységesnek /globálisnak/ kell tekinteni. Ez azt jelenti, hogy az árfolyamváltozásból keletkező könyvszerű /nem realizált/ veszteséget az üzleti eredmény terhére mindaddig nem lehet elszámolni, amíg erre az árfolyamkülönbözeti tartalék fedezetet nyújt.

A tartaléknak azt a részét, amely a tartozások és követelések teljes kiegyenlítése után fennmarad, a T. 14. §-ának /5/ bekezdésében /Ut.62.§./ foglaltak szerint meg kell adóztatni.

12. Kicserélt termelőeszközök, gépi vagy egyéb berendezések értékének adómentes leírása.
/T.14.§./4/bek., Ut.61.§./1/-/3./

"1/ Ha a vállalat termelőeszközeit, gépi vagy egyéb berendezéseit a technika, vagy az igények fejlődése következtében újabb, nagyobb teljesítőképességű vagy kevesebb üzemi költséget igénylő termelőeszközökkel, vagy gépekkel, jobb és korszerűbb berendezésekkel cseréli ki, a pénzügyminiszter megengedheti, hogy a vállalat az új beszerzések következtében ki selejtezett termelőeszközök, gépi vagy egyéb berendezések értékét -- azok használhatóságára való tekintet nélkül -- adómentesen leírja vagy tartalékolja. /T.14.§./4/bek./

/2/ Az a vállalat, amely a rendkívüli leírás vagy tartalékolás kedvezményét kéri, a pénzügyigazgatóság útján előterjesztendő beadványában a következő adatokat tartozik bejelenteni:

a/ mely termelőeszközöket, gépi vagy egyéb berendezéseket cserél ki ;

b/ mennyit tesz ki azoknak leltári értéke, ha pedig e vagyontárgyak a leltárban beszerzési értékükkel szerepelnek, mely összeget tesz ki az azokkal kapcsolatban létesített értékcsökkenési tartalék ;

c/ milyen termelőeszközöket, gépi vagy egyéb berendezéseket szerez be ;

d/ mennyit tesz ki ezeknek beszerzési értéke ;

e/ mindazokat az adatokat, amelyek a kedvezmény engedélyezésének indokául szolgálhatnak.

/3/ A pénzügyigazgatóság a beadványban foglalt adatokat, szükség esetén szakértők bevonásával megvizsgálja s annak eredményéhez képest a kedvezmény engedélyezésének kérdésében indokolt javaslatot tesz." /Ut.61.§./

A vállalat termelőeszközeiből, gépi vagy egyéb berendezéseiből, azok elhasználása által bekövetkezett értékcsökkenés adómentes leírását jelen dolgozat 4. fejezetében részletesen tárgyaltuk. Ezeknél a leírásoknál kizárólag az elhasználódás időtartama volt az irányadó.

Ha azonban a vállalat termelőeszközeit, gépi vagy egyéb berendezéseit még elhasználódásuk előtt újabb, nagyobb teljesítőképeségű vagy kisebb üzemi költségű termelőeszközökkel, vagy gépekkel, jobb és korszerűbb berendezésekkel cseréli ki, a pénzügyminiszter a vállalat kérelmére megengedheti az új beszerzések következtében kicserélt termelőeszközök, gépi vagy egyéb berendezések értékének -- azok használhatóságára való tekintet nélkül -- adómentes leírását vagy tartalékolását.

A T-nek ez a rendelkezése összefügg az iparfejlesztésről szóló 1931. évi XXI. t.-c. 12. §-ával. E szerint ugyanis a kereskedelemügyi miniszter a pénzügyminiszterrel egyetértőleg, ha a vállalat új termelési célokra szolgáló épületeket és munkáslakásokat épít, vagy az üzem észszerűbbé tételé céljából új gépeket és fontos termelőeszközöket szerez be, a társulati adóalap kiszámításánál a beruházás befejeztének évében az adóalapból épületek és munkáslakások esetében a beruházott érték 50 %-ának, gépek beszerzésének esetében pedig a beruházott érték 30 %-ának leírását engedélyezheti. A vállalat kérelmére megengedhető, hogy az előbb említett beruházási értéket öt éven keresztül egyenlő részletekben írhasse le.

13. Rendeltetésüktől elvont adómentes tartalékok megadóztatása.

/T.14.§./5/bek., Ut.62.§./1/-/6./

"1/ A T. 14.§-ában /Ut.53-61.§./ foglaltak szerint leírt vagy tartalékoltt összegek csak abban az évben és abban a mértékben válnak adókötelesekké, amely üzletévben és aminő mértékben azokat a vállalat rendeltetésüktől elvonja és úgy használja fel, hogy azok adókötelessé válnak. Ez az eset áll be különösen akkor, ha a vállalat a leírt vagy tartalékoltt összeget a vállalati tőke felemelésére fordítja, vagy ha a feloszláskor abból a részvényesek, illetőleg a társasági tagok között az általuk befizetett tőkén felül feleslegeket oszt szét. Ha az adómentesen leírt vagy tartalékoltt összeg a jelen bekezdés értelmében adókötelessé válik, azt a következő évben meg kell adóztatni, tekintet nélkül arra, hogy az év milyen eredménnyel zárult.

/T.14.§./5/bek./

2/ A jelen Ut. 53-59. §-aiban tárgyalt tartalékolásokkal kapcsolatban előfordulhat, hogy a vállalat a tartalékokat rendeltetésüktől elvonja és olyan célokra használja fel, amelyekkel kapcsolatban a T. adómentességet nem biztosít. Ha ez a körülmény bekövetkezik, a rendeltetésüktől elvont összegeket utólag meg kell adóztatni.

3/ A rendeltetésüktől elvont tartalékokat abban az évben kell adó alá vonni, amely évben azokat a vállalat rendeltetésüktől elvonta és adóköteles célra felhasználta. Az a körülmény tehát, hogy a vállalat a tartalékot mely években gyűjtötte közömbös és a vállalat nem igényelheti azt, hogy a rendeltetésüktől elvont tartalékok az azok gyűjtésének éveire kivetett társulati adó megfelelő felemelése útján adóztassanak meg.

4/ A T. 14. §-ának 5/ bekezdése nem részletesen, hanem csak példaképen sorol fel néhány olyan esetet, amelyben a rendeltetésüktől elvont tartalék adókötelessé válik. Az ott felsoroltakon kívül még számos eset fordulhat elő, amelyben a tartalék adómentességét elveszíti.

5/ Ha a vállalat valamely adómentes tartalékát eredeti rendeltetésüktől elvonta és más célra használta fel, ezt a körülményt adóbevallásában bejelenteni köteles. A vállalat adóköteles nyereségének kiszámítása során azt az összeget, amelyet adómentes tartalékából adóköteles célra felhasznált, nem szabad a mérlegszerű nyereséghez hozzászámítani vagy a veszteségből levonni, hanem ettől elkülönítve mint külön adóalapot kell megadóztatni. A külön adóalapként megállapított összeghez hozzászámításnak vagy abból levonásnak semmiféle címen sincs helye. A m. kir. adóhivatal köteles a kivetési iraton nyilvántartandó tartalékok állagát figyelemmel kísérni és az azokban beállott változások okát felderíteni.

6/ A jelen §-ban foglalt szabályokat kell alkalmazni az 1925. évi 7.000/P.M. számú rendelet alapján létesített tőketartalék rendeltetésellenes felhasználás esetében is. A hivatkozott rendelet 5. §-a szerint a tőketartalékot kizárólag a mérleg szerint mutatkozó veszteség fedezésére, a társasági alkalmazottak jóléti céljait szolgáló alapok táplálására, a meglévő részvények névértékének emelésére, valamint az 1930. évi december 31-ig elhatározott alaptőke emelése folytán kibocsá-

tott új részvények névértékének részbeni fedezetére lehet felhasználni. Az 1938. évi XX. t.-c. 13. §-ának /6/ bekezdése pedig megengedte a tőketartaléknak a vállalat terhére kivetett egyszeri beruházási hozzájárulás fizetésére való adómentes felhasználását. A T. 15. §-a /1/ bekezdésének 5. pontja /Ut.68.§./ végül az adómentes felhasználást a vállalat anyagi helyzetének rendezésére fordított összegekre is kiterjeszti." /Ut.62.§./

A T. 14. §-a /Ut.53-61.§./ felsorolja a vállalat által adómentesen eszközölhető leírásokat, illetve tartalékolásokat.

Az Ut. 53. §-a szerint a vállalat által nyugdíjalapba helyezett vagy az alkalmazottak külön kezelt nyugdíj- vagy segélyalapjának vagy tisztviselői és munkásjóléti intézményeknek /alapoknak/ juttatott összegek adómentesek.

Az Ut. 54. §-a szerint a biztosító magánvállalat által a díjtartalékba, az árfolyamingadozási tartalékalapba helyezett vagy az általános biztonsági tartalékhoz csatolt, továbbá a bejelentett, de az üzleti év végéig még ki nem egyenlített károk erejéig tartalékolt összegek adómentesek.

Az Ut. 55-61. §-ai értelmében adómentesen eszközölhető leírásokat, illetve tartalékolásokat jelen dolgozat 4., 7., 8., 9., 10., 11. és 12. fejezeteiben részletesen tárgyalunk.

Mindezeket a tartalékokat meghatározott célok érdekében és meghatározott rendeltetéssel létesíti a vállalat és e meghatározott célra, rendeltetésre való tekintettel létesíthetők adómentesen.

Az adómentesen létesített tartalékok azonban azonnal adókötelessé válnak, mihamar a vállalat ezeket az adómentes tartalékokat eredeti rendeltetésüktől elvonja és más adóköteles célra használja fel. Például a vállalat nyugdíjtartalékából 24.000.--P-t a veszteség csökkentésére használ fel. Ellenben pl. az értékcsökkenési tartalékalap rendel-

tetésszerű felhasználásának kell tekinteni azt, ha a felhasználás az értékében egészben vagy részben leirt vagyontárgy helyett beszerezett új vagyontárggyal kapcsolatban -- az Ut. 29. §-a rendelkezéseinek megfelelően -- történik.

Az adómentes tartalékból adóköteles célra felhasznált tartalék összege önálló adóalapot képez, vagyis tekintet nélkül arra, hogy a vállalat egyébként üzletét nyereséggel vagy veszteséggel zárta, ezen adóköteles célra felhasznált adómentes tartalék összege után külön kell kivetni a társulati adót. A vállalat társulati adója tehát ilyen esetekben két tételből áll.

14. Megadóztatott tartalékokból felhasznált összegek.
/T.15.§./1/bek.2.pont, Ut.65.§./1/-/6./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem lehet hozzászámítani, ha pedig a vállalat a mérleg egyenlegének megállapításánál tehertételként számításba nem vette, a mérlegszerű nyereségből le kell vonni, illetőleg a veszteséghez hozzá kell számítani a megadóztatott tartalékokból felhasznált összegeket. /T.15.§./1/bek.2.pont./

/2/ A tartaléknak vagy egy részének felhasználása történhet közvetlenül anélkül, hogy a veszteség-nyereségszámlán is átvezetnék, de történhetik úgy is, hogy a felhasznált összeget a veszteség-nyereségszámlára vagy valamely olyan számlára vezetik át, amelynek egyenlege befolyásolja a veszteség-nyereségszámlát. Bármelyik módon történjék is a felhasználás, azt az összeget, amelyet a vállalat megadóztatott tartalékból használt fel, még egyszer megadóztatni nem szabad.

/3/ A jelen §-ban foglalt szabályt kell alkalmazni az olyan tartalékokra is, amely az új részvények kibocsátása alkalmával a névértéken felül befolyt összegekből /a felpénzből/, az alaptőke leszállításával vagy a vállalatok egyesülésével kapcsolatban az alaptőke terhére tartalékba helyezett összegekből keletkezett vagy gyarapodott.

/4/ Ugyanezt a rendelkezést kell alkalmazni az adózottan létrejött titkos tartalékok felhasználásának eseteiben is. Adózott titkos tartalék jön létre minden olyan esetben, amikor a vállalat bejelentése alapján vagy e nélkül is a pénzügyi hatóság a rejtett tartalék vagy átmeneti tétel összegét az adóköteles nyereséghez hozzászámította, továbbá, ha a vállalat által tartalékoltt összeget vagy valamely leírást a pénzügyi

hatóság kisebb összegekre korlátozott és a különbséget megadóztatta. Ha a vállalat ezeket az összegeket a következő évben kimutatja, a vagyontárgyaknak leírással vagy tartalék beállításával csökkentett értékét a pénzügyi hatóság által elfogadott mérvig visszakönyveli, az ily módon elért nyereséget még egyszer megadóztatni nem szabad. A titkos tartalék felhasználását a vállalat köteles bejelenteni és igazolni azt is, hogy a titkos tartalékot mikor adóztatták meg. Ha a T. 13. §-ának 10. pontja alapján /Ut.35.§./ a mérlegszerű nyereséghez hozzászámítandó vagy a veszteségből levonandó tartalékot a vállalat adókimutatásánál a mérlegszerű veszteségből levonandó tételként vették számításba és a vállalat terhére társulati adó kivethető nem volt, a tartalék megadózottaknak nem tekinthető és felhasználása sem történhetik adómentesen. Ha pedig a veszteségből levonás folytán adóalap keletkezett, a tartaléknak azt a részét kell megadózottaknak tekinteni, amely az adóalap összegének megfelel. E kérdések elbírálásánál nem lehet figyelembe venni azt, hogy a vállalat terhére az adót a társulati adó legkisebb összegében kivetették.

/5/ A jelen § alkalmazásánál csak olyan megadózott tartalékokat lehet figyelembe venni, amelyek az 1925. évi 7.000/P.M. számú rendelet értelmében készített megnyitó mérleget követő időben adózottak keletkeztek.

/6/ A Magyar Szent Koronához visszacsatolt felvidéki és kárpátaljai területen lévő vállalatoknál mindazokat a tartalékokat megadózottaknak kell tekinteni, amelyekkel kapcsolatban a vállalat igazolja, hogy azok után a cseh-szlovák adóhatóság a magyar társulati adónak megfelelő különleges kereseti adót kivetett." /Ut.65.§./

Az eddig elmondottak alapján megállapíthatjuk, hogy a mérlegben kimutatott nyílt tartalékok, vagy megadóztatott, vagy meg nem adóztatott tartalékok.

A meg nem adóztatott tartalékok közül a felpénzekből, az alaptőke leszállításával vagy a vállalatok egyesülésével kapcsolatban az alaptőke terhére tartalékba helyezett összegek jelen § szempontjából úgy tekintendők, mintha megadóztatott tartalékok volnának.

Az Ut. jelen §-a értelmében a megadóztatott tartalékból felhasznált összegeket, amennyiben a mérleg egyenlegének megállapításánál a vállalat tehertételként számításba nem vette, a mérlegszerű nyereségből le kell vonni, illetőleg a veszteséghez hozzá kell számítani.

A tartaléknak vagy egy részének felhasználása történ-

hetik anélkül, hogy

az eredményszámlán is átvezetnék, de történhetik úgy is, hogy a felhasznált összeget

az eredményszámlára, vagy

valamely olyan számlára vezetik át, amelynek egyenlege befolyásolja az eredményszámlát.

Például a biztosítás révén meg nem térült tűzkárt a tartaléktőkéből fedezzük.

Tartaléktőke számla

Berendezésszámlának, vagy

Tartaléktőke számla

Eredményszámlának, vagy

Tartaléktőke számla

Tűzkárszámlának.

Bármelyik módon történjék is a felhasználás, azt az összeget, amelyet a vállalat megadóztatott tartalékból használt fel, még egyszer megadóztatni nem szabad, tehát a felhasznált összeget a mérlegszerű nyereségből mindhárom esetben le kell vonni.

Ugyanezt a rendelkezést kell alkalmazni a megadóztatott titkos tartalékok felhasználásának eseteiben is. Ezeknek felhasználását azonban a vállalat köteles bejelenteni, és igazolnia kell azt is, hogy a titkos tartalékot mikor adóztatták meg.

A most elmondottak csak a valóban megadóztatott tartalékokra vonatkoznak, tehát csak akkor érvényesek, ha a tartalékba helyezés évében a vállalatnak kimunkált adóalapja volt. Nem érvényesek azonban akkor, ha kimunkált adóalap nem mutatkozott és így a vállalatra a társulati adó legkisebb összegét vetették ki.

15. A vállalati tőkéből vagy tőketartalékból a vállalat anyagi helyzetének rendezése érdekében eszközölt rendkívüli leírások.

/T.15.§./1/bek.5.pont, Ut.68.§./1/-/3//

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem lehet hozzászámítani, ha pedig a vállalat a mérleg egyenlegének megállapításánál tehertételként számításba nem vette, a mérlegszerű nyereségből le kell vonni, illetőleg a veszteséghez hozzá kell számítani a vállalat anyagi helyzetének rendezése érdekében eszközölt rendkívüli leírásokat, amelyek a vállalati tőkéből, vagy tőketartalékból nyertek fedezetet. /T.15.§./1/bek.5.pont./

2/ A T. e rendelkezését kell alkalmazni akkor is, ha a vállalat a rendezést nem leírás útján, hanem tartalék létesítésével viszi keresztül.

3/ Azt, hogy e rendkívüli leírásokat a vállalat anyagi helyzetének rendezése tette szükségessé, a közgyűlési határozat bemutatásával kell igazolni." /Ut.68.§./

A vállalat anyagi helyzetének rendezése érdekében a vállalati tőkéből vagy tőketartalékból leírás vagy tartalékolás útján felhasznált összegek az adóköteles nyereség kiszámításánál nem számíthatók hozzá a nyereséghez, mert ezek az összegek rendszerint a mérlegben kimutatott és tulértékelt vagyontárgyak leírására szolgálnak és így az üzleti nyereséget nem csökkentik.

A vállalatnak ez az eljárása tulajdonképpen -- miként arra a miniszteri indoklás is rámutat -- a mérlegvalódiság helyreállítására szolgál, tehát, miként már mondtuk, az üzleti nyereséget nem csökkenti.

16. Szénjog-vételár.

/T.15.§./1/bek.9.pont, Ut.72.§./1/-/3/./

"1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál a mérlegszerű nyereséghez nem lehet hozzászámítani, ha pedig a vállalat a mérleg egyenlegének megállapításánál tehertételként számításba nem vette, a mérlegszerű nyereségből le kell vonni, illetőleg a veszteséghez hozzá kell számítani bányavállalatoknál a szénjog végleges átengedéseért a föld tulajdonosa részére fizetett vételár évenkénti 2 %-át mindaddig, amíg a levonás összege a vételárat kimeríti, feltéve, hogy a föld tulajdonosával kötött szerződést a vállalat az erre vonatkozó jogügylet létrejöttétől számított egy éven belül az adókivetésre illetékes m. kir. adóhivatalnak bemutatja. Ha a vállalat a szerződés bemutatására vonatkozó kötelezettségének később tesz eleget, az évi 2 %-ot csak annak bemutatását követő évtől kezdve igényelheti s a szerződés létrejötté és az annak bemutatása között eltelt időre a kedvezményt többé nem érvényesítheti. Ha a szerződésből a szénjogok vételára nem tűnik ki, vagy aggályosnak mutatkozik, a m. kir. adóhivatal a vételár nagyságát a jelen pont rendelkezései szempontjából a m. kir. bányakapitányság meghallgatásával állapítja meg. /T.15.§./1/bek.9.pont./

/2/ E rendelkezés szerint a bányavállalatnak joga van a szénjog végleges átengedéseért a föld tulajdonosa részére fizetett vételárat 50 esztendőre felosztva a nyereségből adómentesen leírni. A rendelkezés végrehajtásánál a következőket kell szem előtt tartani :

a/ Leírásnak csak akkor van helye, ha a vállalat a föld tulajdonosával kötött szerződést annak keltétől számított egy éven belül az adó kivetésre illetékes m. kir. adóhivatalnak bemutatja. Ezt a bemutatást a szerződésnek illetékiszabás céljából történt bemutatása nem pótolja. Ha a vállalat a szerződést az egy évi határidő elteltével mutatja be, az adómentes leírást csak a szerződés bemutatását követő évtől kezdődőleg igényelheti, míg a bemutatást megelőző évekre eső évi 2 %-os adómentes leírás jogát végleg elveszti. A szerződés elkészített bemutatása esetében az adómentes leírást visszamenőleg még a késedelem igazolása esetében sem lehet igényelni.

b/ Az a/ pontban megszabott feltétel teljesítése esetében a szénjog végleges átengedéseért fizetett vételár 2 %-át számításba kell venni akkor is, ha a vállalat ezen a címen mérlegében, illetőleg veszteség-nyereségszámláján semmit sem számolt el; viszont abban az esetben, ha ennél nagyobb összeget számolt el, csak a 2 %-nak megfelelő összeg vehető számításba s az ezt meghaladó részt a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani vagy a veszteségből le kell vonni.

c/ Ha a szerződésből a szénjogok vételára nem tűnik ki, vagy aggályosnak mutatkozik, a vállalat köteles az annak pontos megállapításához szükséges adatokat a m. kir. adóhivatal rendelkezésére bocsátani. A m. kir. adóhivatal ezeknek az adatoknak alapján a m. kir. bányakapitányság véleményének meghallgatása után, állapítja meg a vételár összegét.

/3/ A leírás helyességének és jogosságának ellenőrzése céljából a m. kir. adóhivatal minden szénbányavállalatra nézve köteles a bemutatott szerződésekről pontos nyilvántartást vezetni, amelyben minden egyes szerződésre nézve külön-külön ki

legyen tüntetve a szerződés megkötésének éve, a leíráshoz való jog időtartama, a vételár és az évenként leírható összeg." /Ut. 72.§./

A T. fenti szabálya az eddig érvényben volt hasonló rendelkezéssel szemben nagyjelentőségű kedvezményt tartalmaz. Ed-
dig ugyanis a T. H. Ö. értelmében a bányavállalatok által a
szénjog végleges átengedéséért fizetett vételár 50 év alatt
való adómentes leírásának joga csak akkor illette meg a vál-
lalatot, ha az a föld tulajdonosával kötött szerződést a tár-
sulati adó kivetésére illetékes m. kir. adóhivatalnak a szer-
ződés keltétől számított 30 napon belül bemutatta.

Ha a szerződés bemutatását a vállalat elmulasztotta,
vagy pedig elkésve mutatta be, a vételár adómentes leírásához
való igényét elvesztette.

A szerződés bemutatásának határidejét jelen T. fenti
rendelkezése egy évre emelte fel. Későbbi bemutatás esetén
pedig csak a már eltelt időre eső részletekre vonatkozóan
veszti el a vállalat az adómentes leírás jogát, míg a hátra-
lévő időre, a bemutatást követő évtől kezdve, feltétlenül
megilleti a vállalatot a vételár évenkénti 2 %-os adómentes
leírásának a joga.

Például a vállalat a szénjogot 1937-ben 600.000.--P-
ért vette, s a szerződést csak 1942. év végén mutatja be. Ez
esetben a vállalat az eltelt 6 évnek megfelelő 12 %-ot, azaz
72.000.--P-t adómentesen semmiképen sem írhatja le. /Ugyanis
a szerződés elkészt bemutatása esetében az adómentes lei-
rást visszamenőleg még a késedelem igazolása estében sem le-
het igényelni, s a szerződés bemutatását az illetékkiszabás
céljából való bemutatás nem pótolja. / Viszont 44 éven keresz-
tül a 600.000.--P-s vételárból évi 2 %, azaz évi 12.000.--P

adómentes leírására jogot szerzett.

17. Meg nem engedett leírások és tartalékolások.
/T.13.§.10.pont, Ut.35.§./1/-/10./

"/1/ Az adóköteles nyereség kiszámításánál -- amennyi-
ben a mérleg egyenlegét befolyásolja -- a mérlegszerű nyere-
séghez hozzá kell számítani, vagy a veszteségből le kell von-
ni a 14.§. /Ut.53-62.§./ és a 15.§-ban /Ut.64-74.§./ felsó-
rolt leírásokon és tartalékolásokon felül minden egyéb leírt
vagy tartalékolt összeget, amennyiben annak adómentességét
külön jogszabály nem biztosítja. /T.13.§.10.pont./

/2/ E rendelkezés alkalmazása szempontjából tartalé-
koltnak kell tekinteni minden olyan összeget, amelyet a vál-
lat a nyereség kimutatásánál bármely módon mellőzött abból
a célból, hogy azt a felosztás alól elvonja. A tartalékolás
történhetik nyíltan, vagyis olyan módon, hogy az a vállalat
mérlegében világosan és határozottan kifejezésre jut és vál-
tozása évről-évre magából a mérlegből minden nehézség nélkül
megállapítható. Történhetik azonban a tartalékolás burkoltan
is oly módon, hogy a vállalat egyes számláin -- leggyakrabban
az adósok vagy a hitelezők számláján -- a vállalat cselekvő
vagyonát egyes tételek kihagyásával /leírásával/ vagy kisebb
értékben való feltüntetésével a valóságosnál alacsonyabban,
vagy a vállalat szenvedő vagyonát nem fennálló adósság beál-
lításával vagy fennálló adósságnak nagyobb összegben való
feltüntetésével a valóságosnál magasabban mutatja ki.

/3/ A nyílt tartalékokat a m. kir. adóhivatal külön
bejelentés nélkül is elbíráhatja. A rejtett tartalékoknak a
vállalat bejelentése alapján valamint minden más módon való
ellenőrzése azonban a pénzügyi hatóságok egyik legfontosabb
feladata. Ebből a célból a pénzügyi hatóság részletes igazo-
lást követelhet, bekivánhatja az adósok és hitelezők számlá-
ját s szükség esetében könyvvizsgálat útján köteles felderi-
teni a tényállást. Az egyes számlákon elrejtett tartalékok
külön bejelentése a vállalat kötelessége.

/4/ A vállalat tartozásait általában a valódiság szem-
pontjából kell vizsgálat tárgyává tenni. A külföldi pénzér-
tékre szóló tartozások átszámításánál a budapesti áru- és ér-
téktőzsdén az üzleti év utolsó napján a megfelelő külföldi
devizára nézve jegyzett záró áru árfolyam, illetőleg addig,
amíg a devizák tőzsdei forgalma szünetel, a Magyar Nemzeti
Bank árjegyzése az irányadó, kivéve, ha megállapítható, hogy
a felek közötti megállapodásban vagy bírói ítéletben az át-
számításnak más módja /pl. meghatározott átszámítási árfolyam,
vagy aranyzáradék/ van megszabva vagy egyébként valamely i-
rányadó vagy bírói gyakorlatban kialakult jogszabály szerint más
átszámításnak van helye. A Magyar Nemzeti Bank hivatalos ár-
jegyzése alapján kiszámított pengőellenértékhez a külföldi
hitelezővel szemben fennálló olyan tartozások esetében, ame-
lyeknél az adós a felárat is viselni tartozik, hozzá kell
számítani azt a felárat, amelyet a Magyar Nemzeti Bank az il-

lető deviza ellenértéke fejében kifizet; ilyen tartozások ez-
időszerint a következők:

a/ külföldről behozott áru vásárlásából és az adásvé-
teli ügylettel összefüggő szolgáltatásokból kifolyólag kelet-
kezett mindennemű tartozás;

b/ fuvarozási és szállítmányozási üzletet folytató vál-
lalatnak, valamint közlekedési vállalatnak üzletvitelével kap-
csolatban hasonló külföldi vállalatokkal szemben keletkezett
tartozása /fuvardíj, raktározási díj stb./;

c/ az eladóval szemben a 300/1936. M. E. számú rende-
let 4. §-ának /1/ bekezdésében meghatározott adásvételi üg-
yletből kifolyóan az 1875 : XXXVII. t.-c. 351. és 352. §-án a-
lapuló tartozás;

d/ szabadalom átruházásán, gyakorlatbavételének vagy
használatának megengedésén alapuló tartozás;

e/ vállalkozási szerződésen vagy munkavállaláson ala-
puló díj-, illetőleg munkabértartozás; és

f/ megbízási szerződésen alapuló díj- és a meg-
bizott költségeinek megtérítésére irányuló tartozás.

Ha az üzleti év végén valamely deviza árfolyama /felá-
ra/ a megelőző üzleti év végén, illetőleg a tartozás keletke-
zésének időpontjában fennállott árfolyamnál alacsonyabb vagy
magasabb, az értékelésben az újabb árfolyamot kell alkalmaz-
ni.

/5/ A jelen § rendelkezéseinek alkalmazásánál különös
figyelemmel kell lenni az ugynevezett "átmeneti számlára". A
vállalatok ugyanis a szóbanlévő számlán gyakran könyvelnek
tartalékokat. Az átmeneti számlán azonban vannak olyan tételek
is, amelyek valóban átmenetiek és tartalékolásnak nem minősít-
hetők. Ezek alatt azokat a kiadásokat és bevételeket kell ér-
teni, amelyek a folyó üzleti évben merültek fel, de csak vala-
mely későbbi üzleti évet terhelnek vagy illetnek. Lehetnek
például olyan kiadások, amelyek az üzleti év folyamán tényleg
megtörténtek, de csak valamely későbbi üzleti évet terhelnek
és akkor fogják véglegesen elszámolni azokat. Az ilyen kiadá-
sokat a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, vagy a
veszteségből le kell vonni, hacsak a vállalat megfelelő ellen-
tétellel már nem közömbösítette azokat. Lehetnek viszont olyan
kiadások, amelyeket az üzleti év folyamán teljesítettek ugyan,
de valamely már elmúlt üzleti évet terhelnek, amelyben már te-
hertételként figyelembe vették. Az ilyen kiadásokat a mér-
legszerű nyereséghez hozzá kell adni, vagy a veszteségből le
kell vonni. A bevételek között például lehetnek olyanok, ame-
lyek az üzleti év folyamán tényleg befolytak, de csak valamely
következő üzleti évet illetnek /pl. előre bevételezett kama-
tok/, amelyeket a tényleges befizetés évében nem lehet adó a-
lá vonni. Viszont lehetnek olyan bevételek, amelyek valamely
megelőző üzleti évben folytak ugyan be, de annak az évnek ja-
rára nem számolták el. Ezeket természetesen az elszámolás
évének megfelelően kell adó alá vonni.

/6/ Az /5/ bekezdésben tárgyalt átmeneti számlákat kö-
teles a m. kir. adóhivatal a legnagyobb gondjal átvizsgálni és
elbírálni. Viszont a vállalat köteles ennek a számlának teljes
tartalmát a pénzügyi hatóság előtt feltárni és az egyes téte-
leket kellően megvilágítani, szükség esetén a vonatkozó irato-
kat, levelezéseket, kimutatásokat, nyilvántartásokat stb. is
rendelkezésre bocsátani.

/7/ Ha a m. kir. adóhivatal egyes átmeneti tételek megadóztatásától eltekint, köteles ezeket a tételeket a kivetési iratokon feljegyezni és azok elszámolását a következő évi adóztatás során a vállalatnál megejteni.

/8/ Olyan külön jogszabály, amely adómentes leírás vagy tartalékolás lehetőségét biztosítja, jelenleg kettő van érvényben és pedig:

1. Az 1922 : XXVIII. t.-c., amelynek 2. §-ában foglalt felhatalmazás szerint, ha valamely nyilvános számadásra kötelezett vállalat a trianoni békeszerződés 231.cikke alá eső magyar tartozások rendezése tárgyában a Francia Köztársasággal 1921. évi január hó 31-én Párizsban kötött egyezmény alapján külföldi hitelezőivel létesített egyezség értelmében a rendezés alá eső tartozása fejében az évi mérlegben kimutatott nyereségének egy részét külföldi hitelezőinek engedi át, a pénzügyminiszter az ily vállalatra nézve megállapíthatja, hogy a nyereségének ezt a részét a társulati adó kivetésénél, a mérlegnek a törvény értelmében adóalapul veendő feleslegéből levonásba kell hozni.

2. A lakásépítő külön tevékenység útján létesítendő építkezések alkalmával adandó adóügyi kedvezményekről szóló 1923 : XXXIV. t.-c., amely 1. §-ának c/ és e/ pontjaiban az 1924. évi január hó 1-e és az 1926. évi november hó 1-e között lakhatóvá tett új építkezésekre vonatkozólag azt a rendelkezést tartalmazza, hogy ha az épületeket és épületrészeket társulati adó alá eső vállalat emelte, a házadómentesség időtartama alatt a társulati adó alapjának megállapításánál az adómentes épületből vagy épületrészből származó jövedelmet a mérlegszerinti jövedelemhez nem szabad hozzászámítani. Ha pedig kizárólag az akció keretében tartozó épületek és épületrészek emelése céljából több vállalat külön részvénytársaságot alakít, a külön részvénytársaságnak a társulati adó alá eső vállalat tulajdonában lévő részvényeiből eredő jövedelmére ugyanezt a rendelkezést kell megfelelően alkalmazni.

/9/ Ha a vállalat mérlegében, illetőleg veszteség-nyereségszámlájában a /8/ bekezdés 2. pontjában említett jövedelmet elszámolta, az adómentes épületből származó nyers bevételt, ugyancsak az erre az épületre fordított kiadásokat az adó alapjának megállapításánál figyelmen kívül kell hagyni. A vállalat az itt említett nyers bevételről és kiadásokról részletes kimutatást köteles adóbevallásához mellékelni, egyben illeszköztetni, hogy a házadómentességet mily számú rendelettel, mely időponttól meddig terjedő érvénnyel engedélyezték.

/10/ A /8/ bekezdés 2. pontjában foglalt kedvezményre csak az a vállalat tarthat igényt, amely az adómentes épületet újonnan építtette vagy a külön részvénytársaság alapításában résztvett. Ha az építtető vállalat az épület vagy épület-rész tulajdonjogát, illetőleg az vállalatra átruházza, az új részvénytársaság részvényeit más vállalatra átruházza, az új tulajdonost a kedvezmények nem illetik meg." /Ut.35. §./

A T. 14. §-a /Ut.53-62. §./ és a T. 15. §-a /Ut.64-74. §./ kimerítően felsorolja az adómentesen eszközölhető leírásokat és tartalékolásokat. Ezekben a leírásokon és tartalékolásokon felül eszközölt és a mérleg egyenlegét befolyásoló

minden egyéb leírást és tartalékolást a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani vagy a veszteségből le kell vonni, hacsak ezek adómentes leírását vagy tartalékolását külön jogszabály nem biztosítja.

Tartalékoltnak kell tekinteni minden olyan összeget, amelyet a vállalat a nyereség kimutatásánál bármely módon mellőzött abból a célból, hogy azt a felosztás alól elvonja.

A tartalékolás történhet nyíltan és burkoltan.

A nyílt tartalékolás a mérlegben világosan és határozottan kifejezésre jut és változása évről-évre magából a mérlegből minden nehézség nélkül megállapítható.

A burkolt tartalékolás azonban egyedül a mérlegből nem állapítható meg, miért is burkolt tartalékolásnál a vállalat kötelessége az elrejtett tartalékok külön bejelentése, amelyet ha elmulaszt, ellene a büntető rendelkezések alkalmazandók.

A burkolt tartalékolások vagy úgy történnek, hogy a vállalat

a cselekvő vagyonrészek valamelyikét a mérlegből kihagyja /leírja/, vagy azt oda a valóságosnál kisebb értékben állítja be, vagy pedig úgy, hogy

nemlétező tartozásokat, illetve létező tartozásokat, de a valóságosnál magasabb értékben állít be a mérleg teher oldalára.

Az Ut. a terhek között szereplő külföldi pénzürtékre szóló tartozásoknak az üzleti év utolsó napján a megfelelő külföldi devizára nézve jegyzett záró áru árfolyamon való átszámítását írja elő.

Az Ut. szerint megfelelő igazolás esetében azonban a

más alapon /meghatározott átszámítási árfolyam, aranyzáradék/
való átszámítás is megengedett.

Az árfolyammal kapcsolatos felárakat csak azoknál a
tartozásoknál lehet beállítani, amelyeket az Ut. felsorol.

A felsorolásból kitűnően felárral kell számításba ven-
ni mindazokat a külföldi pénzürtékre szóló tartozásokat, ame-
lyek nem kölcsönökből vagy az azokkal kapcsolatos kamatokból
származnak. Az árupengő tartozások tehát felárral terhelten
számolandók el, míg a fináncpengő tartozások csak a hivata-
los devizaárfolyamon számolhatók el.

Az adóköteles tartalékolásokkal kapcsolatban az Ut.
részletesen foglalkozik az átmeneti tételekkel.

Az Ut. rendelkezései továbbra is biztosítják a való-
ban indokolt átmeneti tételek adómentes kezelését.

Az átmeneti tételekkel kapcsolatban a T. szempontjá-
ból az a vállalat jár el helyesen, amely az átmeneti tétele-
ket a mérleg mindkét oldalán azonos elvek szerint pontosan
kimutatja.

Vállalatgazdasági szempontból is ez a helyes eljárás.

Igy pl. az átmeneti kamatok könyvelése tekintetében
az a vállalat jár el helyesen, amely

az előre beszédett kamatokat átmeneti teherként pasz-
sziv átmeneti kamatszamlán,

az előre fizetett kamatokat pedig átmeneti vagyonként
aktív átmeneti kamatszamlán számolja el és mérlegét is ennek
megfelelően készíti.

Az átmeneti kamatokra mondottak megfelelően érvénye-
sek egyéb visszatérő szolgáltatásokra is, pl. munkabérek,
biztosítási díjak, üzletbérek stb.

Az átmeneti kamatokkal kapcsolatos az aktiv hátralékos kamatok és a késedelmi kamatok kérdése.

A mérleg teljessége szempontjából az volna kívánatos, ha a vállalat ezeket a kamatokat is minden évi zárás alkalmával pontosan kiszámitaná és behajthatóságukra való tekintet nélkül nyilvántartásba venné. A gyakorlat azonban azt mutatja, hogy a vállalatok ezeket a kamatköveteléseket általában nem könyvelik és így mérlegeikben sem mutatják ki.

Minthogy a hátralékos kamatok behajthatósága egyfelől kétes lehet, másfelől azok érvényesítését jogszabályok /devizakorlátozások, gazdavédelmi rendeletek stb./ korlátozzák, indokolt, hogy a hátralékos kamatok csak abban az évben kerüljenek elszámolásra, amely évben azok tényleg befolyynak.

A késedelmi kamatok szintén a legalkalmassabb időpontban, vagyis tényleges befolyásuk évében kerülnek elszámolásra.

Előfordul, hogy a vállalat az átmeneti tételek számláját nemesak a valóban átmeneti tételek könyvelésére használja fel, hanem tartalékolás céljára is.

Például, ha a vállalat a folyó üzleti évet illető és a folyó üzleti évben esedékes kamatkövetelését

Folyószámla

Kamatszámának helyett

így könyveli:

Folyószámla

Átmeneti tétel számlának,

akkor ezzel a folyó üzleti évet illető és a folyó üzleti évben esedékes kamatkövetelését elvonva a folyó üzleti év nyereségéből, átmeneti számla segítségével tartalékolta.

Az ilyen tartalékolás összegét a mérlegszerű nyereséghez hozzá kell számítani, illetve a veszteségből le kell vonni.

Adóköteles tartalékolásnak nem tekinthető az az eljárás, ha a folyó üzleti évet terhelő, de csak a következő évben esedékes, illetve fizetendő alkalmazotti kereseti adók és forgalmi adók /adóváltságok/ elszámolása úgy történik, hogy ezeknek összegével a vállalat a vonatkozó számlát megterheli az átmeneti számla javára.

A vállalat köteles "Bevallás"-ához külön mellékletben az átmeneti számlák tételenkénti részletezését csatolni.

18. Befejezés.

Jelen dolgozat befejezéséül még megjegyezzük, hogy az a vállalat jár el helyesen, amely könyvei vezetésénél és mérlege összeállításánál a vállalatgazdasági szempontokat veszi elsősorban figyelembe.

Az adómérleg elkészítésével pedig módja és lehetősége van a vállalatnak arra, hogy a T. követelményeinek minden tekintetben teljes mértékben eleget tegyen.

A diagram showing a series of points arranged in a triangular pattern. The points are labeled with numbers 1 through 10. The points are arranged in four rows: the top row has 1 point (1), the second row has 2 points (2, 3), the third row has 3 points (4, 5, 6), and the bottom row has 4 points (7, 8, 9, 10). Lines connect the points to form a larger triangle.

Forrásmunkák.

A dolgozatban megnevezett törvények és rendeletek,
továbbá

A Hites Könyvvizsgáló 1943. évi számai,

Adorján Károly: A társulati adótörvény rendelkezései és gyakorlati alkalmazása.
Kecskemét, évszám nélkül.

Dr. Erdély Sándor: A társulati adó adómérlege, könyvvitele, bevallása. Pécs, 1941.

Dr. Erdély Sándor: Ujkori kereskedelmi és ipari könyvvitel. Budapest, 1943.

Karch Kristóf: Mérlegtan. Budapest, 1923.

Dr. Katona Lajos és ifj. dr. Vas Imre: A társulati adózás. Budapest, 1941.

Dr. Keresztessy Ernő: A társulati adó jogszabályai.
2. bővített kiadás. Budapest, 1941.

Dr. Kuntner Róbert: Bevezetés a könyvviteli ismeretekbe.
5. kiadás. Budapest, 1943.

Dr. Kuntner Róbert: Mérlegtan. /Egyetemi előadások jegyzete./
Budapest, évszám nélkül.

Liszievicz Nándor: Értékcsökkenés, leírás /tartalékok/.
Budapest, 1939.

Magyar Könyvviteli Folyóirat 1927, 1928, 1929. és 1930. évi számai.

Dr. Raith Tivadar: Az üzemgazdaság rendje. Budapest, 1939.

Dr. vitéz Rajty Tivadar: Vállalati gazdaságtan.
Budapest, 1943.

Szász Antal: Értékkülönbözeti tartalék. Budapest, 1940.

Szász Antal: Kiegészítés az anyag- és árukészlet értékkülönbözeti tartalékának kérdéséhez.
Budapest, 1941.

Szász Antal: Utánpótlási tartalék. Különlenyomat a Hites
Könyvvizsgáló 1942.évi 5. számából.

Dr. Zwierina Jenő: A gyakorlati adóismeretek tanításának
kérdése a középfoku kereskedelmi
szakoktatásban.
Különlenyomat a Gyakorló Felső Ke-
reskedelmi iskola 1937/38. évi ér-
tesítőjéből.

Zsengeri Manó: Mérlegkészítés és mérlegvizsgálat. A revízió
technikája. Budapest, 1932.

